



## **MANUAL CIAT SOBRE INTELIGENCIA FISCAL**

### **CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (CIAT)**

#### **Países participantes del Grupo de Trabajo:**

Brasil

Canadá

Chile

Colombia

Estados Unidos de América

Francia

Países Bajos

#### **Coordinación técnica**

Brasil y

CIAT

## ÍNDICE

<b>I. SINOPSIS.....</b>	<b>4</b>
<b>II. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>6</b>
<b>III. MARCO .....</b>	<b>7</b>
<b>IV. OBJETIVOS .....</b>	<b>8</b>
<b>V. PRINCIPALES DESAFÍOS QUE DEBEN SER ENFRENTADOS POR LA INTELIGENCIA FISCAL.....</b>	<b>10</b>
<b>VI. ASPECTOS O TEMAS DE INTELIGENCIA FISCAL .....</b>	<b>13</b>
VI.1. CAMPO DE ACTUACIÓN Y OBJETIVOS DE LA INTELIGENCIA FISCAL.....	13
VI.2. CONFIGURACIÓN, POSICIÓN Y AUTONOMÍA FINANCIERA DE LAS UNIDADES DE INTELIGENCIA FISCAL EN LA ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. ....	14
<i>a. Estructura Centralizada .....</i>	<i>15</i>
<i>i. Ventajas .....</i>	<i>16</i>
<i>ii. Desventajas.....</i>	<i>16</i>
<i>b. Estructura descentralizada .....</i>	<i>16</i>
<i>i. Ventajas .....</i>	<i>17</i>
<i>ii. Desventajas.....</i>	<i>17</i>
<i>c. Autonomía financiera .....</i>	<i>17</i>
VI.3. COORDINACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE INTELIGENCIA FISCAL CON OTROS ORGANISMOS DE ESTADO.....	17
<i>a. Intercambio de informaciones económico-fiscales entre las administraciones tributarias... 18</i>	
<i>b. Intercambio de informaciones económico-fiscales entre las administraciones tributarias y órganos estatales diversos..... 18</i>	
<i>c. Intercambio internacional de informaciones económico-fiscales..... 19</i>	
VI.4. BASE NORMATIVA PARA LA ACTUACIÓN DE LA INTELIGENCIA FISCAL. ....	21
<i>a. Competencias legales .....</i>	<i>22</i>
<i>b. Principios básicos .....</i>	<i>22</i>
<i>c. Políticas y procedimientos .....</i>	<i>24</i>
<i>d. Deber de protección institucional.....</i>	<i>25</i>
VI.5. PERFIL Y HABILIDADES DE LOS FUNCIONARIOS QUE PARTICIPAN EN LA ACTIVIDAD DE INTELIGENCIA FISCAL.....	26

VI.6. FUENTES DE INFORMACIÓN Y HERRAMIENTAS PARA LA INTELIGENCIA FISCAL.....	30
a. <i>Fuentes cerradas</i> .....	31
i. <i>Fuentes Humanas</i> .....	31
ii. <i>Fuentes de Señales</i> .....	31
iii. <i>Fuentes de Imágenes</i> .....	32
b. <i>Fuentes abiertas</i> .....	32
i. <i>Fuentes públicas</i> .....	33
ii. <i>Fuentes accesibles por las administraciones tributarias</i> .....	34
iii. <i>Fuentes internas de las administraciones tributarias</i> .....	35
VI.7. TÉCNICAS Y METODOLOGÍAS DE ACTUACIÓN DE LA INTELIGENCIA FISCAL.....	36
a. <i>Técnicas operacionales especializadas de Inteligencia fiscal</i> .....	37
i. <i>Técnicas de análisis e identificación de blancos</i> .....	37
ii. <i>Utilización de informantes</i> .....	38
iii. <i>Reconocimiento</i> .....	40
iv. <i>Entrevista</i> .....	40
v. <i>Acción encubierta y Operación Encubierta</i> .....	41
vi. <i>Vigilancia</i> .....	42
vii. <i>Fotografía y Filmación</i> .....	43
viii. <i>Búsqueda y aprehensión</i> .....	44
b. <i>Metodología de producción del conocimiento</i> .....	46
i. <i>Planificación</i> .....	46
ii. <i>Reunión</i> .....	47
iii. <i>Análisis y Síntesis</i> .....	48
iv. <i>Interpretación y Conclusión</i> .....	48
v. <i>Difusión</i> .....	49
VI.8. RESULTADOS Y PRODUCTOS DE INTELIGENCIA FISCAL.....	49
VI.9. PRINCIPIOS ÉTICOS Y MORALES DE LA ACTIVIDAD DE INTELIGENCIA FISCAL.....	51
<b>VII. CONCLUSIÓN.....</b>	<b>54</b>
<b>VIII. GLOSARIO.....</b>	<b>56</b>
<b>PARTICIPANTES DEL GRUPO DE TRABAJO DE INTELIGENCIA FISCAL DEL CIAT.....</b>	<b>59</b>
<b>ANEXO 1: BUENAS PRÁCTICAS SOBRE INTELIGENCIA FISCAL.....</b>	<b>61</b>
<b>ANEXO 2: DOCUMENTOS INTERNOS RELACIONADOS CON LAS BUENAS PRÁCTICAS SOBRE INTELIGENCIA FISCAL.....</b>	<b>149</b>

## I. Sinopsis

1. El rápido desarrollo alcanzado por los procesos de globalización e informatización, al mismo tiempo que trae importantes avances a los países insertados en este contexto, ha generado nuevos desafíos a las administraciones tributarias referente a los controles del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Cabe destacar entre estos, como una problemática que se ha potencializado, la materialización de un ambiente más propicio para la ejecución no solo de actos de evasión, sino también de delitos tributarios conexos con la constitución de organizaciones que podrían ser calificadas como criminales por sus objetivos y “*modus operandi*”.

2. Algunas de las características de esas organizaciones se pueden resaltar: la transnacionalidad, en la medida en que traspasan las fronteras en su actuación; la adopción de estrategias globales, que las permite combinar y aprovechar las deficiencias normativas en diversos países como el bajo nivel en el intercambio de informaciones; la provocación de daños sociales significativos; la utilización de tecnología moderna; la notable fuerza de actuación debido a esquemas de conexión con otros grupos y una red subterránea de vínculos con elementos de los ámbitos públicos y privados que, definitivamente, promoverán la corrupción y la descalificación de los poderes del estado.

3. En cuanto al impacto en el campo tributario, esas organizaciones se conforman específica o principalmente con el objetivo de evadir o de facilitar la evasión fiscal, actuando básicamente a través de simulaciones que pretenden dar un ropaje de legalidad a sus operaciones ilícitas, con alta penetración e influencia en los poderes públicos.

4. Así, las rutinas usuales de auditoría y fiscalización, basadas en el análisis de los datos provistos por los propios contribuyentes, en muchos casos no han logrado descubrir la composición y las formas de operación de tales organizaciones criminales, cada vez más complejas y profesionales. Al mismo tiempo, se han utilizado nuevas formas de tecnología en la ejecución de los ilícitos tributarios y aduaneros, debido a que sus creadores cada vez más han contado con el apoyo de profesionales especializados, con el objetivo de dar una apariencia de legalidad a los frutos de esos ilícitos por medio de esquemas complicados de lavado de dinero.

5. En este creciente cuadro de incertidumbres, cada día se revelan mayores obstáculos al cumplimiento de la misión institucional de las organizaciones estatales responsables de la recaudación y fiscalización de impuestos.

6. De esa forma, urge que esas instituciones busquen actualizar, emparejar y perfeccionar sus estructuras administrativas y legales a la altura de esos nuevos desafíos, de manera de proveer a sus agente públicos los instrumentos que posibiliten el combate eficaz a los ilícitos bajo su responsabilidad. Entonces se hace necesario dotar a las administraciones tributarias de unidades altamente especializadas para la investigación y detección de ilícitos tributarios conexos a conductas criminales, que operan en estrecha relación con otros órganos especializados de combate al crimen y que sean capaces de desarrollar nuevas herramientas y conocimientos que sirvan de apoyo a la fiscalización como un todo: las unidades de Inteligencia fiscal.

7. Esas unidades estarían enfocadas principalmente en las investigaciones de fraudes tributarios y aduaneros sofisticados, que involucran importantes cantidades de dinero, y practicados por grupos organizados. Tendrían el objetivo de constituir, cuando sea posible, las pruebas necesarias en el ámbito administrativo y para la responsabilidad penal de los infractores, así como de producir informaciones que permitan una fiscalización más efectiva.

8. Con el propósito de proporcionar solidez y eficacia a los trabajos de Inteligencia fiscal, este Manual identificó áreas de especial interés para el éxito tanto de la implementación de esas actividades, como de su perfeccionamiento. Cada una de ellas fue examinada y detallada, de forma que puedan servir como referencia a las administraciones tributarias de los países miembros del CIAT. Son ellas: el campo de actuación y los objetivos de la actividad de Inteligencia fiscal; la configuración y autonomía financieras; la coordinación y el intercambio de informaciones; la base normativa apropiada; el perfil deseable del agente de Inteligencia; las fuentes y herramientas de información; las técnicas y metodología de actuación; los resultados y productos esperados de esas actividades; y los principios éticos y morales que deben prevalecer en su ejercicio.

9. En ese sentido, este documento también presenta las experiencias ya puestas en práctica por varios países miembros del CIAT, recogidas por medio de una encuesta encaminada a ellos por el grupo de trabajo. Esas mejores prácticas deben servir de apoyo a las administraciones tributarias interesadas en implementar o perfeccionar las actividades de Inteligencia fiscal. Así, se espera que su aplicabilidad sea evaluada, caso por caso, por las respectivas administraciones tributarias nacionales. De esa forma, la conveniencia de la utilización, o adopción, de esas experiencias será verificada de acuerdo con las circunstancias y características específicas del sistema político y jurídico de cada país.

10. Al final, el documento recomienda que las administraciones tributarias que aún no ejerzan las actividades de Inteligencia fiscal inicien estudios encaminados a su implementación, o para aquellas que ya dispongan de esas unidades, para que busquen su perfeccionamiento. En un último análisis, esa recomendación buscaría un incremento en la recaudación y la justicia fiscal, por la tributación y el efectivo control de sectores y organizaciones que operan al margen de la ley, a través de esquemas ilícitos de difícil detección y producción de pruebas.

## II. Introducción

11. Los delegados que participaron en la XXXVIII Asamblea General del CIAT, el 9 de marzo de 2004, en la ciudad de Cochabamba, Bolivia, en una reunión preparatoria, acordaron la necesidad de crear un Grupo de Trabajo de Inteligencia fiscal que busque sentar las bases para la implantación o perfeccionamiento de esa actividad en las administraciones tributarias de sus respectivos países.

12. Se estableció que la coordinación técnica del grupo de trabajo estaría bajo la responsabilidad de Brasil junto con la Secretaria Ejecutiva del CIAT. Los otros países integrantes del Grupo serían Canadá, Chile, Colombia, Estados Unidos, Francia y Países Bajos.

13. De esa manera, le correspondió a Brasil, contando con la colaboración de la Secretaria Ejecutiva del CIAT, la responsabilidad por la elaboración de una propuesta de documento básico sobre el tema, así como la preparación de una encuesta destinada a recoger informaciones sobre las buenas prácticas puestas en práctica por estas administraciones tributarias.

14. Partiendo de las respuestas proporcionadas en la “Encuesta de opinión sobre las buenas prácticas para promover la implantación y el desarrollo de las actividades de Inteligencia fiscal”, fueron colectados los elementos para la elaboración de este documento. Contestaron la encuesta las administraciones tributarias de Brasil, Chile, Canadá, Colombia, España, Estados Unidos, Francia, México, Países Bajos, Perú y República Checa.

15. La legitimidad de este documento se fundamenta también en el hecho de que su texto ha sido integralmente estructurado en base a las sugerencias presentadas por los países miembros de este grupo de trabajo. Dichas sugerencias, por medio de un proceso dialéctico, fueron presentadas en reuniones plenarias de esos mismos países, a lo largo de cuatro reuniones del grupo de trabajo.

16. Estas reuniones fueron realizadas en Brasilia, (noviembre de 2004), Fortaleza (abril de 2005), Washington (agosto de 2005) y en la ciudad de Panamá (diciembre de 2005). Los consensos logrados mediante ese método fueron utilizados en la elaboración de este informe, expresando esa plena concordancia de ideas y opiniones.

17. Es importante resaltar que los conceptos utilizados en el presente documento, a pesar de tener semejanza conceptual con la doctrina de Inteligencia adoptada por diversos países, adoptan concepciones propias desarrolladas en común acuerdo por los países integrantes del Grupo de Trabajo de Inteligencia fiscal, con miras a responder a las diferencias específicas de las administraciones tributarias de dichos países. De esta forma, se espera que contemple también las peculiaridades de cualesquiera otros países que vayan a utilizarlo en el desarrollo o perfeccionamiento de las actividades de Inteligencia fiscal.

18. Finalmente, debido a que el tema tratado utiliza términos técnicos, específicos del área de Inteligencia, se creyó mejor dotar este documento de un glosario, localizado en su último apartado.

### III. Marco

19. La actividad de Inteligencia, se define como el uso sistemático de técnicas especializadas, buscando la obtención, el análisis y distribución del conocimiento relativo a los hechos y situaciones de influencia inmediata o potencial sobre el proceso decisorio y la acción gubernamental, con el propósito de asesorar a las autoridades gubernamentales, en sus respectivos niveles y áreas de atribución, así como sobre la seguridad de la sociedad y del Estado.

20. En este sentido, se entiende por Inteligencia fiscal la actividad de recopilar información con la finalidad de asesorar a la administración tributaria en la planificación y ejecución de sus atribuciones legales, particularmente en el combate a la elusión fiscal, a la evasión fiscal y al contrabando.

21. La actividad de Inteligencia fiscal asume características proactivas y reactivas en lo que se relaciona con la comisión del ilícito fiscal y/o aduanero. Cuando es proactiva, estará relacionada con la actividad de obtención y análisis de las informaciones, haciendo posible la elaboración de pronósticos en el área tributaria, con miras a combatir los ilícitos e infracciones tributarias o aduaneras, así como al perfeccionamiento de la legislación tributaria o de los procedimientos administrativos

22. Cuando es reactiva puede asumir la forma de investigación, ayudando de forma decisiva a la obtención de pruebas y de indicios que pueden, oportunamente, ser usados tanto para los fines administrativos como para instruir el procesamiento penal.

23. Es esencial, para el ejercicio de actividades de Inteligencia, una política de seguridad institucional. Así, la seguridad institucional debe ser implementada por medio de un conjunto de medidas adoptadas por la administración tributaria para la protección de sus instalaciones, sus operarios, así como de las informaciones sobre las cuales tiene el deber legal de mantener el sigilo.

24. Así, el presente documento tiene como propósito principal servir de guía para asesorar a los países miembros del CIAT a implantar o perfeccionar las actividades de Inteligencia en sus administraciones tributarias.

25. De esa manera, se pretende que cada administración tributaria evalúe, y si es el caso, adapte las buenas prácticas aquí compiladas, conforme con la realidad política / legal de sus respectivas instituciones.

26. Considerando que el objetivo principal de este trabajo es el de recopilar experiencias o recomendaciones que ayuden a las administraciones tributarias a implantar o perfeccionar la actividad de Inteligencia fiscal, es necesario que el resultado obtenido en la elaboración de este documento sea ampliamente difundido a todos los niveles de la administración tributaria, al igual que, si se desea, a otros órganos administrativos no pertenecientes a la estructura tributaria

## IV. Objetivos

27. El presente estudio busca demostrar la importancia del uso de métodos de Inteligencia fiscal por parte de las administraciones tributarias, teniendo por base las buenas prácticas por ellas ya adoptadas en el campo de la Inteligencia fiscal, así como las identificadas como resultado de las discusiones y consensos del grupo de trabajo.

28. De esa manera, en el sentido de permitir a las administraciones tributarias de los países miembros del CIAT la implantación o el perfeccionamiento de actividades de Inteligencia fiscal adecuadas a las particularidades de sus modelos jurídicos e institucionales, se optó para la elaboración de este documento.

29. Considerando que las actividades de Inteligencia fiscal se pueden desarrollar con carácter descentralizado o a través de estructuras específicas, los objetivos de este documento reflejan ese rango de opciones organizacionales.

30. Así, son objetivos de este trabajo:

- Identificar y compilar las buenas prácticas ya puestas en la práctica por las administraciones tributarias, en lo que se refiere a las actividades de Inteligencia fiscal.
- Recomendar una base normativa apropiada a las actividades de Inteligencia fiscal.
- Especificar el ámbito de la competencia apropiado a las actividades Inteligencia tributaria, así como sus objetivos.
- Identificar perfiles y habilidades necesarias a los funcionarios que actúen en las actividades de Inteligencia fiscal.
- Destacar la importancia del establecimiento de un conjunto de principios éticos que deben ser observados por los funcionarios que actúan en Inteligencia fiscal, con miras a estimular los más elevados patrones de conducta en el desempeño de esas actividades.
- Presentar técnicas especializadas y metodologías aplicables a las actividades de Inteligencia fiscal.
- Establecer los productos típicos resultantes de las actividades de Inteligencia fiscal, así como sus características principales.
- Identificar criterios recomendables para la constitución, o perfeccionamientos, de unidades de Inteligencia tributaria, en lo que se refiere a su estructura, competencias legales, procedimientos y técnicas especializadas, herramientas de apoyo y dotación de personal.
- Identificar formas de coordinación de las unidades de Inteligencia fiscal con otras estructuras de Inteligencia de Estado.
- Definir el campo de competencia para las actividades de esas unidades de Inteligencia y las formas de actuación frente a los demás órganos estatales.
- Contribuir para legitimar las actividades de Inteligencia en el ámbito de las administraciones tributarias, principalmente para los países que no poseen la actividad de Inteligencia o para aquellos que tienen dificultades en constituir la.



31. Por ser el resultado de la selección de las buenas prácticas ya puestas en la práctica por los países miembros del CIAT, en lo que se refiere a la actividad de Inteligencia fiscal, se espera que la sugerencia de la adopción de este informe como modelo, con la debida adaptación a las peculiaridades y necesidades específicas de cada país, sirva para facilitar y aumentar las oportunidades de éxito de esa tarea.

## V. Principales desafíos que deben ser enfrentados por la Inteligencia fiscal.

Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.

32. Las administraciones tributarias se han encontrado con innumerables nuevos desafíos tanto en la esfera doméstica como en la internacional. No se debe olvidar que el presente orden internacional en el que prevalece una economía cada vez más globalizada, también es escenario de la actuación de organizaciones criminales transnacionales que actúan de manera sumamente estructurada, en los moldes de las grandes corporaciones multinacionales.

33. Además, los desafíos inherentes a esas organizaciones criminales que cruzan las fronteras nacionales, involucran conexiones con otras organizaciones extranjeras de la misma naturaleza, el mantenimiento de poder de influencia sobre las autoridades del sector público y privado, así como el uso de la moderna tecnología de la información para el alcance de sus objetivos.

34. En este aspecto la Inteligencia fiscal desempeñará un papel importante, toda vez que uno de sus principales objetivos es la búsqueda del dato negado. Y esto, dependiendo del tipo de ilícito representará una graduación del nivel de desafío enfrentado.

35. Entre los más inquietantes desafíos, pueden mencionarse complejos esquemas de elusión fiscal y de lavado de dinero. La práctica de este tipo de ilícito presupone la participación de varias personas y, en general, su consecución involucra varias fases, pudiendo muchas veces involucrar entidades del sistema financiero nacional o internacional.

36. También se hizo común la práctica de delitos genéricamente conocidos como “crímenes de cuello blanco”, particularmente aquéllos que involucran la restitución indebida de impuestos y la recaudación del Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA). Con relación al primero se percibe una tendencia marcada de que ocurra en casos de restitución del impuesto sobre la renta, ya sea de persona física o jurídica. Cuando se trata de fraude del IVA, se percibe claramente que esto ocurre en una forma que fue mundialmente denominada de “carrusel”, debido a sus características operacionales. Mientras en el pasado tales prácticas eran ejecutadas típicamente por individuos, en estos tiempos la actuación de organizaciones criminales ha sido cada vez más observada en su consecución.

37. Estos tipos de delitos tienen clara repercusión en la esfera criminal y resultan en significativos prejuicios financieros para los Estados.

38. Siendo así, para que sea posible alcanzar éxito en las investigaciones, muchas veces es esencial la coordinación con otras agencias estatales: unidad de Inteligencia financiera, ministerio público, policía, otras instituciones de supervisión financiera, etc.

39. La eventual coordinación con otros órganos o agencias del gobierno, a veces, también puede presentar el desafío de trabajar con aspectos sensibles de intercambio de

informaciones, ya que los datos fiscales de los contribuyentes son protegidos por las reglas de la confidencialidad.

40. Es fácil verificar que la resolución de tales problemas, muchas veces, escapa al método de trabajo asociado a las fiscalizaciones o auditorías tradicionales, basados en gran medida en la verificación de los libros o datos fiscales informados por los propios contribuyentes. Pues, a pesar de toda la apariencia y característica de legalidad que éstas confieren, pueden estar ocultando algún tipo de irregularidad. Ese hecho es corroborado por la reciente revelación de fraudes contables practicados o encubiertos por grandes y renombradas firmas comerciales y de auditoría, comprometiendo su anterior credibilidad.

41. Para afrontar los nuevos desafíos que se impusieron por el advenimiento del crimen organizado, de la informatización y de la globalización, las administraciones tributarias están notando que se hace esencial una nueva estrategia. Así, se verificó la necesidad de que sus funcionarios se capaciten en las técnicas de investigación y de Inteligencia, muchas veces desarrolladas y adaptadas para ayudar a las características propias de ese servicio.

42. El foco de interés normalmente asociado a las actividades de Inteligencia fiscal es la investigación preliminar de crímenes tributarios, particularmente aquellos que involucran sumas significativas de dinero y grupos organizados. Sin embargo, se hace fundamental que sus agentes, prioridades y métodos de trabajo se distingan por la capacidad de adaptación. Porque es característico del crimen organizado el desarrollo continuo de nuevos métodos para disimular los ilícitos financieros o tributarios. De la misma manera, la administración tributaria debe ser capaz de activar nuevos y legítimos procedimientos que hagan posible o faciliten las investigaciones, no permitiendo que los obstáculos de orden burocrático impidan la evolución necesaria de los agentes y de las técnicas de Inteligencia.

43. En este sentido, es importante que la unidad de Inteligencia fiscal disponga de una estructura apta para la elaboración de estudios relativos a los problemas técnicos, que traten de elusión o evasión fiscal, tanto en el ámbito nacional como internacional. Así estará apta para proponer cambios legales importantes para el perfeccionamiento de la legislación en el combate de los fraudes fiscales, tanto en el ámbito judicial como en el administrativo.

44. Con la finalidad de proteger los sistemas que guardan la información en poder de la institución, puede ser útil que unidades o funcionarios que realicen actividades de Inteligencia fiscal, ayuden en el desarrollo de normas y procedimientos internos de seguridad institucional. Tales normas están destinadas a elevar el grado de conciencia del cuadro funcional de la administración tributaria como un todo, particularmente en cuanto a los riesgos originados de acciones o intereses externos e internos, contra la institución o sus agentes, así como en cuanto a la necesidad de salvaguardar conocimientos y datos protegidos por el secreto fiscal. También debe existir preocupación con los llamados "hackers" y "crackers" que intentan apoderarse o destruir los datos clasificados, buscando lucrar o la autopromoción.

45. Además de eso, con la amplia utilización y diseminación de recursos en el área de la informática, cada vez es más frecuente la necesidad de buscar los datos negados en ambientes informatizados, saliendo de allí la necesidad de especialistas e instrumentos capaces de recuperar los datos aunque estén codificados o incluso borrados. Esos factores, conjugados al aspecto de la indispensable seguridad institucional, generan la necesidad de que la administración tributaria, más específicamente la Inteligencia fiscal, esté apta para superar esos obstáculos.

46. Una dificultad adicional a enfrentar y que puede impedir el avance de los trabajos de Inteligencia fiscal reside en el hecho de que la informatización actual permite a los individuos y organizaciones el control de una gran cantidad de datos e informaciones, pudiendo almacenarlas en varios servidores, ubicados en diversos lugares, aun hasta en otros países.

47. Además, la llegada de la Internet y el incremento del comercio electrónico se han demostrado como grandes desafíos, una vez que registros, documentos y transacciones de compra y venta ocurren en gran volumen sin que existan mecanismos de control efectivo por parte del estado. Tal situación termina por agravarse teniendo en cuenta el carácter temporal del almacenamiento de éstas informaciones en la Web.

## **VI. Aspectos o temas de Inteligencia fiscal**

48. Las respuestas encaminadas por las administraciones tributarias resultantes de la encuesta realizada, así como los aspectos discutidos en las reuniones del Grupo de Trabajo sobre Inteligencia fiscal, proporcionaron la identificación de algunos aspectos y temas que deben ser abordados debido a su importancia, sea en el establecimiento o en el perfeccionamiento de las actividades, sistemas o estructuras de Inteligencia fiscal.

49. Siendo así, las administraciones tributarias, conscientes de los temas tratados, pueden evaluar la mejor manera para implantarlos y adaptarlos, según sus características institucionales y jurídicas propias.

### **VI.1. Campo de actuación y objetivos de la Inteligencia fiscal.**

**Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.**

50. Se entiende por actividad de Inteligencia fiscal el uso sistemático de técnicas especializadas que buscan la producción y salvaguardia de conocimientos, con el propósito de asesorar a la administración tributaria en la planificación y ejecución de sus atribuciones legales, particularmente en el combate a la elusión fiscal, a la evasión fiscal y a los ilícitos aduaneros. Con carácter subsidiario, la Inteligencia fiscal puede ayudar a la unidad de Inteligencia financiera nacional en el combate al lavado de dinero.

51. Tan pertinente como el combate a los ilícitos tributarios y aduaneros, es el aspecto relativo a la seguridad y protección de la administración tributaria en su conjunto, incluyendo sus instalaciones, personal e informaciones que legalmente detentan y sobre las cuales tiene el deber de confidencialidad.

52. Por consiguiente, el campo de actuación de esta actividad es bastante amplio, más aun cuando se constata que esta acción no debe únicamente preocuparse con los aspectos internos de cada país, sino también por el aspecto transnacional de las actividades tributarias y financieras ilícitas.

53. Es importante verificar que en algunas situaciones, principalmente cuando se adopta una postura reactiva, la actividad de Inteligencia fiscal tiende a asumir un aspecto investigativo, pudiendo además ayudar en la obtención de informaciones, pruebas e indicios que pueden ser de interés tanto administrativo como criminal. Como ya se tuvo la oportunidad de comentar anteriormente, las competencias que se desarrollarán en el ejercicio de esa actividad simplemente dependerán del ordenamiento político / jurídico del país cuya administración tributaria la emplee.

54. Siendo así, según las estructuras respectivas de cada administración tributaria, la actividad de Inteligencia fiscal puede tener como objetivos, principalmente:

- La obtención de informaciones y datos negados de interés para el cumplimiento de la misión de la administración tributaria, incluyendo la identificación de actividades ilegales potenciales a manera de subsidiar acciones fiscales más incluyentes, a través de la realización de investigaciones relativas a los crímenes contra el orden tributario, del comercio exterior, de ilícitos aduaneros, de falsificación, violaciones de derecho de autor, de lavado de dinero y de financiamiento de terrorismo.
- La elaboración de estudios y proposiciones de procedimientos con vistas a la mejora en la prevención de los crímenes contra el orden tributario, de irregularidades en las operaciones de comercio exterior y del lavado de dinero, entre otras.
- La producción de conocimiento para apoyar el proceso de decisión en la administración tributaria, ampliando y/o revelando las situaciones que están reflejando efectos contrarios a la legislación y los objetivos y metas propuestos por la institución.
- La elaboración, difusión y seguimiento de la política de seguridad de la institución, vinculada a la actividad de Inteligencia y uso de la información.
- La obtención de datos relacionados con los investigados, mediante la utilización de procesos computarizados formales organizados en patrones de información coligados, comparándolos con los recibidos del propio investigado y los proporcionados por terceras personas.
- La elaboración de conocimiento que sea capaz de clasificar, analizar y administrar modelos de elusión y evasión tributaria, con especial énfasis en aquéllos que involucran flujo de dinero para paraísos fiscales y otros países con sistemas de tributación favorecidos.
- Contribuir al desarrollo de nuevas herramientas y conocimientos que sirvan de apoyo a la fiscalización en general.
- Actuar en estrecha relación con los otros órganos especializados en la lucha contra los delitos tributarios, aduaneros y otros relacionados.
- Seguimiento de los delitos en lo que respecta a las transnacionales, identificando su “modus operandi” y su impacto en la administración tributaria.
- Identificación de las rutas de flujo de recursos que transiten por los paraísos fiscales, países con régimen tributario privilegiado, países que no mantenga convenios o acuerdos tributarios y países que no tengan legislación relativa al lavado de dinero y el financiamiento del terrorismo.

## **VI.2. Configuración, posición y autonomía financiera de las unidades de Inteligencia fiscal en la estructura organizacional de la Administración Tributaria.**

55. Las administraciones tributarias deben buscar organizar sus unidades de Inteligencia fiscal con estricta observancia al sistema legal vigente en sus respectivos países y con las adaptaciones debidas a sus realidades estructurales.

56. En la medida en que no sea posible establecer un único modelo que sea aplicable a todas las administraciones tributarias, es de interés que sean proporcionados ejemplos de estructuras que pueden ser implementadas e incluso adaptadas a las peculiaridades de cada ordenamiento jurídico nacional. De la misma manera, debe discutirse la mejor forma de proveer los recursos financieros destinados a esas actividades.

57. Así, las administraciones tributarias que opten por iniciar o mejorar las actividades de Inteligencia fiscal deben tener en consideración que los modelos de estructura citados en este documento podrán ser adaptados a sus necesidades específicas. Además de eso, esas administraciones deben empeñarse en proveer los recursos humanos y materiales y los medios legales para eso. Se deben dar también garantías legales adecuadas a fin de proporcionar seguridad jurídica y física a sus agentes. Además, se debe tomar en consideración que la definición adecuada del posicionamiento de las actividades de Inteligencia en la estructura organizacional de la administración tributaria es un factor esencial para garantizar su eficiencia y eficacia. De esa forma, también la legitimidad y validez jurídicas de los trabajos que emanen de esas actividades dependerán de la legalidad observada en ocasión de su constitución, así como también de la transparencia en relación a las actividades asignadas de su supervisión y control (el punto VII.4. “Base normativa para la actuación de la Inteligencia fiscal” aborda específicamente ese tema).

58. Este documento identificó, entre los países miembros del grupo de trabajo de Inteligencia fiscal, básicamente dos tipos de estructuras organizacionales para el desarrollo de actividades de Inteligencia: centralizadas y descentralizadas. A continuación se estudian esos tipos de organización.<sup>1</sup>

#### **a. Estructura Centralizada**

59. Es aquella en que el órgano de Inteligencia, además de actuar en apoyo de los otros sectores de la administración tributaria, investigando ilícitos de su competencia, tiene como una de sus principales funciones el asesoramiento directo al nivel jerárquico más alto de la institución, como es recomendado por la doctrina de la actividad de Inteligencia.

60. En este caso la estructura organizacional del área de Inteligencia fiscal estaría compuesta por una unidad central, de actuación nacional, responsable por la planificación, coordinación, control y evaluación de las actividades de Inteligencia.

61. En países de mayor extensión territorial, donde una unidad central podría encontrar dificultades en el gerenciamiento de las actividades nacionales, se subordinarían a ese órgano las representaciones regionales, responsables por las investigaciones, que actuarían en jurisdicciones limitadas y con el propósito aumentar la presencia y agilidad de la unidad de Inteligencia.

62. Algunas de las características des esa unidad central de comando serian:

---

<sup>1</sup> Cabe citar que la investigación sobre mejores prácticas identificó un país titular de una estructura de Inteligencia fiscal bastante peculiar, no pudiendo ser encuadrada como centralizada, ni como descentralizada, en relación a la estructura organizacional de la administración de tributos.

Las actividades típicas de Inteligencia fiscal en este país son ejecutadas fuera de la Administración Tributaria, por empleados no vinculados a esta. Verificando el escenario internacional se puede decir que se trata de una situación atípica, ya que las actividades de Inteligencia fiscal son delegadas a un órgano externo, la unidad de Inteligencia Financiera

- Editar políticas y procedimientos que deberán ser observados por las unidades regionales de Inteligencia fiscal, a fin de uniformizar tales prácticas por todo el país.
- Direccionar la aplicación de los recursos por las unidades regionales de forma coherente con las metas y cuestiones establecidas por la política tributaria nacional.
- Monitorear las unidades regionales a fin de garantizar el cumplimiento de las políticas y procedimientos editados por la unidad central de comando, bien como la correcta y eficiente utilización de los recursos.
- Analizar y distribuir informaciones producidas en las unidades regionales a los órganos gubernamentales responsables por las medidas identificadas, así como por la edición de nuevas leyes, políticas o procedimientos.

### **i. Ventajas**

- Rapidez en las respuestas a los pedidos de búsqueda y colecta de informaciones/datos, en razón de que esas actividades fluirían dentro de un mismo organismo.
- Coordinación de trabajos abarcando parte o la totalidad del territorio nacional, una vez que no dependen de la disponibilidad de personal y de tiempo de otros órganos.
- Asesoría directa a la administración tributaria, en razón de ser un órgano central vinculado al director líder de la Institución.
- Por tratarse de una estructura centralizada, su creación se torna más simple, en caso de que la administración no posea un órgano de Inteligencia.
- Facilidad en el reclutamiento de funcionarios, una vez se establezca un patrón de selección en una única estructura.

### **ii. Desventajas**

- Distanciamiento de otros órganos de la administración tributaria que, por las características operacionales, pueden ser grandes generadores de informaciones/datos.
- En caso de que no haya una definición inequívoca de las atribuciones de los órganos, existe la posibilidad de duplicación de esfuerzos, una vez que el trabajo que se ha desarrollado por la Inteligencia fiscal es objeto de actuación o acción de otros órganos de la administración tributaria, sin que uno tenga conocimiento del otro (resultado del principio de la compartimentalización).

### **b. Estructura descentralizada**

Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.

63. Es aquella en que la actividad de Inteligencia se ejerce en más de un órgano—integrante de la administración tributaria, no siendo la actividad exclusiva de una unidad. En este caso la actividad de Inteligencia podrá ser ejercida en varias secciones o departamentos, a los que tendría vinculación y subordinación directa.

64. En este caso, la función de asesoramiento estaría vinculada al administrador del órgano en el cual la actividad de Inteligencia fuera ejercida.



## **i. Ventajas**

- Rapidez y objetividad en la ejecución de sus actividades, en razón de buscar atender a las demandas que son de la competencia estatutaria de la unidad en que son ejercidas.
- Mejor comprensión de los problemas y características específicas de las unidades o departamentos de la administración tributaria en que se ejercen.
- Los funcionarios que laboran en las distintas unidades que llevan a cabo la actividad de Inteligencia fiscal son peritos y especialistas en sus respectivas áreas de actuación. De esa forma, las misiones tienden a ser más eficientes, una vez que los órganos locales tengan la posibilidad de conocer mejor las características de la región y de sus contribuyentes.

## **ii. Desventajas**

- Sobre posición de competencias durante la realización de actividades.
- Duplicación de esfuerzos, una vez que el trabajo de Inteligencia que se ha desarrollado por un departamento puede ser objeto de actuación o acción de otras unidades de la administración tributaria, sin que uno tenga conocimiento del otro.
- Dificultades en la coordinación de acciones a nivel nacional, principalmente en razón de la organización política del país y/o de su extensión territorial.
- Retención de información / datos relevantes y que pueden ser de interés de otros departamentos o de la administración tributaria como un todo.
- Puede generar un ambiente de rivalidad dentro de la propia administración.

## **c. Autonomía financiera**

Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.

65. Otro aspecto de gran relevancia en la estructura de la administración tributaria, y que puede impactar de manera acentuada en la eficacia de los trabajos de Inteligencia fiscal, es la existencia o no de una dotación presupuestaria específica para la realización de esas actividades. En esa materia, puede ser útil destinar una partida de fondos especiales, de carácter reservado, siendo importante su previsión en una ley que determine mecanismos propios para su uso y auditoría.

## **VI.3. Coordinación de las actividades de Inteligencia fiscal con otros organismos de Estado.**

Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.

66. En las administraciones tributarias, el secreto profesional es una obligación que solamente puede ser revocada mediante una disposición legislativa expresa. Estando las actividades o unidades de Inteligencia fiscal insertas en las estructuras legales de las administraciones tributarias a las cuales se subordinan, se encuentran totalmente vinculadas a la observancia de las normas de mantenimiento de la confidencialidad sobre los datos en su poder, relativos a la vida económica y tributaria de los contribuyentes.

67. Así, es esencial que los órganos y las entidades públicas que, directa o indirectamente, posean conocimientos de interés de las actividades de Inteligencia, puedan intercambiar informaciones no protegidas por sigilo fiscal. En este sentido, algunos países consiguieron

regular mediante ley un sistema de Inteligencia que prevé el intercambio de datos que puedan contribuir para elevar el nivel del asesoramiento del proceso de decisión.

#### **a. Intercambio de informaciones económico-fiscales entre las administraciones tributarias**

Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.

68. En principio, el intercambio de informaciones fiscales entre las administraciones tributarias dentro de un mismo Estado no ofrece mayores dificultades legales, porque que esos órganos y sus agentes ya se encuentran sujetos al cumplimiento de las normas generales de confidencialidad de los datos económicos y tributarios.

69. De hecho, es común que el sistema legal nacional ya prevea la obligatoriedad del intercambio de esas informaciones entre las administraciones tributarias, respetando la organización político-administrativa de ese Estado, en otros términos, en el ámbito federal/nacional, estadual/provincial o municipal.

70. Tal intercambio de datos está vinculado, normalmente, a la asistencia mutua en el campo de la fiscalización de tributos o al simple intercambio de informaciones. Es recomendable que sea efectuado con base en un acto normativo específico o por convenio entre las entidades interesadas, donde consten los requisitos para ese intercambio.

71. En lo que se refiere a las actividades de Inteligencia fiscal, ese intercambio de datos entre los varios niveles de administraciones tributarias de un mismo Estado se hace esencial, pues esta claro que las administraciones responsables por la fiscalización y recaudación de tributos diferentes tendrán acceso a distintos niveles de informaciones sobre un mismo contribuyente, sea su óptica dirigida para los impuestos sobre la renta, sobre el consumo, sobre la propiedad, etc.

72. En ese mismo sentido, el acceso a informaciones contenidas en bases de datos tributarias locales acaba contribuyendo para aumentar el grado de presencia por parte de las actividades de Inteligencia fiscal de los niveles de organización político-administrativa superiores del Estado. Es decir, el grado de acceso a informaciones diseminadas por el territorio nacional resulta multiplicado. Tal estrategia puede ser de especial interés para los Estados nacionales con una base territorial extensa.

#### **b. Intercambio de informaciones económico-fiscales entre las administraciones tributarias y órganos estatales diversos**

Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.

73. Las disposiciones legales respecto a la confidencialidad pueden disponer que no es legalmente posible transferir informaciones protegidas por el secreto fiscal a otras instituciones estatales. Dado que varios países pueden estar en esa situación actualmente, otros pueden tener la oportunidad de adoptar bases legislativas distintas que permitan compartir información sobre bases restringidas, según se analiza a continuación

74. Lejos de significar un riesgo a los derechos constitucionales de los ciudadanos, esa flexibilización podría traducirse en la adopción del concepto de "traslado de la confidencialidad".

75. Así, el rigor del secreto fiscal se mantendría, no obstante atenuándose en lo que se refiere a la posibilidad de acceso por determinados órganos, conforme a una previsión legal específica, independientemente de autorización judicial. De esta manera, el acceso directo a los datos operaría a través de una simple demanda de esos órganos a la administración tributaria, en cuanto se sigan ciertas reglas establecidas para ese propósito.

76. Con el fin de impedir la vulgarización de ese tipo de solicitud, esa norma legal podría exigir del órgano que necesitase esas informaciones la instauración de un procedimiento investigativo, así como la responsabilidad por el mantenimiento de la confidencialidad. Por lo tanto, no habría ruptura de la confidencialidad, pero sí el traslado de ese deber de confidencialidad a los órganos de la administración legalmente autorizados, por los cuales la información clasificada viniese a transitar.

77. Es obvio que un intercambio de información con ese perfil tendría que obedecer a criterios rigurosos. Se exigiría del órgano solicitante, por ejemplo, el fundamento del pedido de obtención de informaciones confidenciales. Además, la norma podría prever que determinado agente sólo recibiría los datos protegidos después de firmar un documento haciéndose responsable, previéndose tanto sanciones en el campo administrativo como penal, en la hipótesis de ocurrir negligencia o mala fe en el uso de la información.

78. Dentro de un modelo jurídico de ese formato, es posible afirmar que la actividad específica de Inteligencia fiscal tendrá tanto más éxito cuanto mayor sea su grado de relación e intercambio de informaciones con otros órganos de la administración o con otras unidades de Inteligencia de Estado, sean ellos la unidad central, la financiera, o las existentes en los demás órganos civiles y militares.

79. La eficacia de las acciones de Inteligencia fiscal está estrechamente relacionada con la circulación de informaciones. Por lo tanto, existiendo la necesidad de procurar la flexibilización del secreto profesional respecto a datos tributarios, la misma deberá preverse dentro de un marco jurídico bien definido.

### **c. Intercambio internacional de informaciones económico-fiscales**

Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.

80. Es usual que las legislaciones nacionales permitan el intercambio de informaciones tributarias con Estados extranjeros, siempre que sea de interés para la recaudación y la fiscalización de ciertos tributos, en la forma establecida en los tratados, acuerdos o convenios específicos, celebrados entre esos Estados. Normalmente, se delega la competencia a las respectivas administraciones tributarias federales para efectuar tal intercambio.

81. Normalmente esos tratados limitan la utilización de informaciones compartidas solamente a asuntos tributarios. Es común, además, que el acceso a los datos económicos y fiscales de cierto contribuyente, alcanzados por medio de los acuerdos internacionales, quede limitado sólo al (los) tributo(s) mencionado(s) en esos documentos, además de restringidos a las autoridades tributarias encargadas de su fiscalización o recaudación.

82. En ese aspecto, muchos países podrían decidir que esa limitación es totalmente apropiada a su situación. Por otro lado, otros países podrían concluir que es apropiado proporcionar información protegida por el secreto fiscal, también para fines no tributarios.

83. Sobre este particular, cabe hacer un comentario sobre el Artículo 26 del Modelo de Acuerdo Tributario, revisado y aprobado en junio de 2004, por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE). En el tratamiento de este tema, dicho instrumento dispone que las informaciones recibidas por el Estado solicitante, en razón de un acuerdo firmado con un Estado extranjero, deberán estar sujetas a las mismas reglas de legislación nacional de la parte solicitante, referentes al mantenimiento del secreto. Se establece además que esos datos podrían ser usados solamente para fines tributarios.

84. Ocurre que, muchas veces, el trabajo investigativo de Inteligencia fiscal se encuentra con la limitación de acceso a informaciones económico-tributarias esenciales para la instrucción de los procesos penales relativos a la evasión fiscal. Particularmente cuando esa evasión está asociada al lavado de dinero, corrupción pública, narcotráfico, terrorismo, etc., el tiempo transcurrido entre la solicitud realizada por los órganos competentes de los poderes ejecutivo y judicial, o del ministerio público y su efectiva atención, en determinadas situaciones podría resultar en una injustificable prescripción de esos delitos.

85. Eso puede contribuir a la falta de eficacia del ordenamiento jurídico, así como al consecuente aumento en la sensación de impunidad en cuanto a la práctica de ilícitos financieros, tributarios o aduaneros. Así, cabe destacar, nuevamente, la importancia de que se mitiguen las reglas de secreto fiscal, en especial, en lo que concierne a los acuerdos o convenios internacionales destinados a prevenir la evasión fiscal. Se percibe aquí, de la misma manera previamente abordada, que podría ser provechosa la aplicación del concepto de "traslado de confidencialidad", haciendo entonces posible el desplazamiento de los datos económico-tributarios para ser igualmente usados en las investigaciones o en los procesos penales.

86. Se destaca que, con respecto a este tema, el CIAT, en su 33ª asamblea General realizada en El Salvador, en el año de 1999, aprobó su Modelo de Acuerdo para el Intercambio de Informaciones que prevé expresamente las siguientes formas de intercambio de informaciones tributarias entre las administraciones de diversos países:

- Automática o habitual – ocurre cuando las autoridades competentes de los Estados contratantes definen y afirman que tipos de informaciones serán transmitidas o recibidas de manera habitual o automática.
- Espontánea – son las informaciones transmitidas o recibidas recíprocamente y de forma espontánea por las autoridades competentes de los Estados contratantes. La transmisión ocurrirá, toda vez que en el cumplimiento de sus actividades, los contratantes identifiquen informaciones que sean relevantes y respondan a fines tributarios.
- Específica o a solicitud – La autoridad competente del Estado contratante requerido, proporciona información mediante solicitud previa del Estado solicitante y que responda a fines fiscales.

87. En el modelo propuesto por el CIAT, constan disposiciones que tratan de la fiscalización simultánea en el exterior. La primera ocurre cuando los Estados contratantes convienen en fiscalizar simultáneamente, cada uno en su propio país, la situación tributaria de las personas físicas o jurídicas en las cuales tengan interés en común, con la finalidad de intercambiar cualquier información relevante obtenida a través de este procedimiento. El segundo, cuando pedido a la autoridad competente del Estado solicitante, el Estado

requerido podrá permitir que representantes del solicitante presencien, en la fase apropiada, una fiscalización tributaria realizada en el Estado requerido.

#### **VI.4. Base normativa para la actuación de la Inteligencia fiscal.**

88. La actividad de Inteligencia fiscal, en razón del alto grado de sensibilidad de los asuntos que aborda y las características peculiares de las técnicas que utiliza especializadas en la búsqueda de informaciones – deberá ser reglamentada por un instrumento legal adecuado. Esa base normativa se propone brindar a los funcionarios seguridad en el ejercicio de sus funciones, contribuyendo a legitimizar los resultados de sus trabajos por medio de una clara exposición de la base ético-legal a la cual dicho profesionales están vinculados.

89. Sus funcionarios deben estar capacitados para comprender, en su esencia, los atributos físicos y el grado de importancia de las actividades ejecutadas con miras a la producción de conocimientos de Inteligencia y también de investigación. Esas particularidades se evidencian, por ejemplo, cuando la búsqueda de datos negados exige que se realicen operaciones en horarios fuera de la jornada normal de trabajo, o cuando se utilizan técnicas de Inteligencia especializadas (ver punto VI.7).

90. Siendo así, las administraciones tributarias que poseen o deseen implementar en su práctica las actividades de Inteligencia fiscal, deberán hacerlo conforme a las normas legales vigentes, gestionando el dictado de normas específicas. Claro que éstas deberán ser compatibles con ese ordenamiento jurídico-normativo, proporcionando a sus agentes toda la seguridad y respaldo para las acciones especializadas que vengan a ser necesarias en la ejecución de esas actividades.

91. La actividad de Inteligencia dará prioridad a la seguridad institucional, que se traduce en la protección de las personas, instalaciones, de los conocimientos producidos resultantes de esa misma actividad y de las informaciones sobre las cuales la administración tributaria tiene la obligación legal de mantener su confidencialidad. Tales aspectos, también, deben estar apoyados en una base legal que les dé legitimidad frente a la sociedad.

92. Por tratarse de una actividad que involucra, frecuentemente, el desempeño de tareas de elevado riesgo, muchas veces con jornadas de trabajo más largas y en horarios fuera del horario normal de trabajo, es importante también que la retribución financiera de los servidores vinculados a las actividades de Inteligencia fiscal sea, si es posible, diferenciada con relación a los demás servidores de la administración tributaria.

93. Al final, el ejercicio de las técnicas operacionales como la entrevista, la operación encubierta, el reclutamiento de informantes, la búsqueda y arresto, etc. continuamente acercarán a los agentes de Inteligencia fiscal a peligrosos esquemas nacionales e internacionales del crimen organizado, exponiendo la integridad física y mental de estos servidores a riesgos típicamente enfrentados por policías. En ese mismo sentido, la legislación de la seguridad social podrá prever reglas especiales de jubilación, teniendo en cuenta que ese género de actividades extremadamente desgastante, tanto física como mentalmente.

94. La previsión en el texto legal o reglamentario es esencial para la seguridad y definición del método de trabajo por parte de sus integrantes y deberá considerar los siguientes aspectos:

## a. Competencias legales

Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.

95. Es imprescindible que los órganos que llevan a cabo actividades o las unidades de Inteligencia fiscal tengan sus competencias y atribuciones legales claramente definidas.

96. Por lo tanto, es importante que la administración tributaria tenga definida cual estructura tributaria organizacional de Inteligencia fiscal desea implantar o, si fuere el caso, perfeccionar.

97. Así, será posible definir e implementar, o modificar, sus competencias reglamentarias, en las cuales, además de su estructuración, deberá obligatoriamente constar su alcance. Es decir, que sus objetivos deberán estar limitados al campo de actuación de esa actividad, evitando así la superposición y la duplicidad de esfuerzos con otras áreas de la administración tributaria.

98. Inteligencia fiscal posee características propias que la diferencian de las actividades usuales ejercidas por las demás unidades de administración tributaria. Por eso, es importante que las funciones ejecutadas por sus agentes sean objetivamente definidas.

99. Las funciones propias de la actividad de Inteligencia, también deben ser compatibles con la definición de competencias legales específicas atribuidas a sus agentes, como por ejemplo:

- Competencia para la obtención de informaciones: cuando fueran diferentes de las competencias legales relacionadas a las actividades tributarias comunes, tales como la competencia para la ejecución de acciones de Inteligencia con la utilización de técnicas operacionales especializadas, la competencia para llevar a cabo búsquedas y aprehensiones judiciales, etc. En este particular, el agente de Inteligencia fiscal debe contar con la misma competencia legal a los demás agentes de la administración tributaria, en lo que se refiere a los poderes legales de buscar oficialmente informaciones y documentos de individuos, empresas y organizaciones.
- Autorización para portar arma de fuego: si ya no fuera una prerrogativa del ejercicio de la actividad tributaria ordinaria. siempre y cuando de acuerdo con la legislación nacional referente al porte de armas.
- Competencia para efectuar arrestos: dependiendo de la estructura legal del país, se podrán atribuir poderes legales a los agentes de Inteligencia fiscal para efectuar arrestos si están previstas en las órdenes especiales específicas.
- Competencia para compartir informaciones: cuando son distintas a las competencias legales relacionadas con las actividades tributarias comunes, principalmente cuando esas informaciones se destinaran a fines no tributarios.
- Competencias relacionadas con la seguridad institucional: incluyendo, en este caso, la seguridad de los recursos humanos, de las informaciones secretas y de los sistemas.

## b. Principios básicos

100. El desempeño de los trabajos comunes a la Inteligencia fiscal debe estar dirigido por principios básicos de los cuales no se deberá apartar. Los principios tratados en el presente sub-punto están dirigidos a la búsqueda de la excelencia técnica en las actividades de Inteligencia fiscal, y no se confunden con aquéllos que deben ser rígidamente observados por sus funcionarios en términos de ética profesional que constan en un ítem propio en este documento, o sea, VI.9.

101. Entre los diversos principios identificados con el ejercicio de la Inteligencia fiscal por las administraciones tributarias, deben mencionarse los siguientes:

- Oportunidad - consiste en la importancia atribuida al elemento temporal en el desarrollo de acciones y en su difusión. O sea, en muchos casos, sólo se alcanzará el éxito en la búsqueda de determinada información o evidencia si la acción especializada adecuada fuera ejecutada en una determinada oportunidad, la cual no se podrá repetir. Otro aspecto de ese principio se relaciona con los resultados obtenidos en la investigación, habida cuenta que los conocimientos obtenidos deben ser difundidos en un plazo adecuado, de tal forma que permita su eficaz utilización. La atención a este principio demanda también una mayor preocupación con el manejo del personal, ya que dicha oportunidad tenderá a ser mejor aprovechada cuando fuera maximizada a la utilización de los recursos humanos, normalmente escasos.
- Amplitud - consiste en la preocupación de obtener resultados lo más completos posibles en las actividades desarrolladas. El tiempo, los recursos humanos y materiales empleados en una investigación deben ser proporcionales a los resultados esperados. O sea, a pesar de que el alcance de las investigaciones sea bastante incluyentes, las mismas deben ser periódicamente reevaluadas, buscando ajustar los recursos asignados a sus objetivos, evitando convertirlos innecesariamente costosos o excesivamente minuciosos. La aplicación de este principio deberá ser siempre conjugada con el principio de simplicidad.
- Objetividad - consiste en la planificación y ejecución de acciones de acuerdo a las circunstancias presentes y los resultados que se quieren alcanzar, evitándose, en el transcurso de las investigaciones, ir por caminos de poca relevancia o sin vinculación con esos objetivos.
- Claridad – se refiere a la forma de elaboración de los documentos y de los conocimientos de Inteligencia, los cuales deberán ser producidos de manera que permitan su completa y perfecta comprensión, evitándose términos dudosos o poco comunes.
- Seguridad – le da prioridad a la adopción de garantías y salvaguardas buscando la protección del personal involucrado, que sean las más adecuadas a las características específicas de cada acción desarrollada, siendo esa la preocupación de más alta jerarquía en el planeamiento de cualquier acción de Inteligencia.
- Control - consiste en la necesidad de supervisión y acompañamiento apropiados, a lo largo de las acciones de Inteligencia, tanto interna como externamente. El control interno podrá ser efectuado por la propia administración tributaria, cuando sean evaluadas la correcta y eficiente utilización de los recursos humanos y materiales, tratando de evitar el desperdicio de tiempo y dinero público. El control externo será hecho por la autoridad

tutelar de las actividades de Inteligencia. Ese control consistirá, normalmente, en la supervisión de la probidad en la utilización de los recursos financieros, así como también en el análisis de la legalidad de las acciones de Inteligencia.

- Imparcialidad – busca remover cualquier factor personal del agente de Inteligencia que pueda causar distorsiones en el resultado de sus actividades, evitando que los conocimientos producidos sean desvirtuados por la influencia de preconceptos u otros factores individuales. El servidor debe estar en posición de independencia con relación a los investigados, siendo aconsejable su remoción en caso de que haya algún grado de involucramiento personal.
- Simplicidad – determina que las acciones de Inteligencia tengan siempre en cuenta la minimización de las etapas de investigación, bien así la eliminación de costos y riesgos innecesarios, debiendo ser ejecutadas inicialmente las acciones menos arriesgadas y que involucren menores costos. Su aplicación también deberá tomar siempre en cuenta el principio de amplitud.
- Compartir – principio de la actividad de Inteligencia que determina que las informaciones sobre los trabajos en proceso solamente serán compartidas con aquéllos que tuvieran necesidad de conocerlas, o sea, que precisen esas informaciones para el desarrollo de alguna actividad específica. El propósito es evitar la divulgación de informaciones secretas con respecto a investigaciones en proceso.

102. Por fin, es importante mencionar que la obediencia a ese conjunto de principios fundamentales solamente tendrá eficacia si su aplicación fuera conjugada con la esencial planificación de las acciones de Inteligencia fiscal, conforme recomendado en el ítem VI.7.b.

### **c. Políticas y procedimientos**

**Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.**

103. El desarrollo o perfeccionamiento de actividades de Inteligencia fiscal requiere del establecimiento de políticas y procedimientos claros al respecto. Así pues, se deben desarrollar documentos que detallen todos los aspectos de ese trabajo.

104. Es esencial que esas políticas y procedimientos de trabajo sean de pleno conocimiento de todos los funcionarios que trabajan en Inteligencia. Así, podría ser una idea interesante la elaboración de un manual de procedimientos específico para las actividades de Inteligencia fiscal.

105. Además de contener definiciones al respecto de las características administrativas y organizacionales, un documento de ese género podría expresar claramente las atribuciones y competencias del órgano o de los funcionarios que actúan en dicha área. De igual manera, describiría los patrones de selección de contribuyentes, procedimientos respecto a las técnicas operacionales, redacción de informes, etc.

106. Además, un manual de esta naturaleza podría incluir como anexos los diversos modelos estandarizados de los papeles de trabajo y de los informes típicamente utilizados en las actividades de Inteligencia fiscal, bien como ejemplos de casos prácticos y de jurisprudencia aplicable.



107. No se debe olvidar que, debido a la rápida evolución de las relaciones jurídicas, es esencial que un documento de ese género sea constantemente revisado en términos de los procedimientos administrativos, legislación y decisiones judiciales. Para que la aplicación de un manual semejante sea viable y práctico en el día a día, es importante permitir que los funcionarios asignados a Inteligencia fiscal puedan accederlo en un sistema tipo intranet, de acceso restringido a estos servidores públicos.

#### **d. Deber de protección institucional**

**Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.**

108. Debido a la naturaleza de la función, los agentes de Inteligencia fiscal deben ser protegidos por medio de un marco legal que asegure el amparo de su administración, procurando que se comporten de acuerdo con sus deberes éticos y legales. Así, se justifica ese tipo de protección en base a los siguientes motivos principales:

- No dejar al funcionario indefenso frente a amenazas y ataques de individuos.
- Garantizar la continuidad y buen funcionamiento del servicio público.
- Garantizar el orden público.

109. Además de ese instrumento legal, se deben instituir políticas y procedimientos especificando las conductas recomendables para los agentes de Inteligencia fiscal. Su contenido también debe dejar claro que la administración solo proveerá protección y consejo legal para aquellos servidores que se comporten conforme a esas recomendaciones.

110. La magnitud de esa obligación de protección debe abarcar dos objetivos: prevenir daños a la administración pública y daños al servidor. El aspecto de protección de la administración pública es necesario para garantizar que esa administración no sea considerada responsable en caso de que los agentes de Inteligencia fiscal, en el ejercicio diario de sus funciones, violen las leyes, políticas o procedimientos.

111. El segundo objetivo de esa obligación de protección se refiere a la defensa del agente de Inteligencia, así como también a la búsqueda de la compensación por daños sufridos por ese agente, ocurridos en consecuencia de cualquier ataque físico o moral por parte de individuos. Esa defensa debe estar disponible tanto en el nivel administrativo como en el judicial.

112. Así, antes de iniciar cualquier procedimiento disciplinario, la administración debe poseer un sistema interno que revise cualquier reclamo hecho contra sus agentes, a fin de garantizar que esa queja no sea liviana, maliciosa o sin sustancia. Además de eso, si la actitud tomada contra el agente lo permite, la administración debe ayudar en el ingreso de acciones judiciales contra insultos, calumnia, difamación o violencia sufrida; o por la interposición de defensa contra acciones, buscando el resarcimiento o reparaciones civiles, etc.

113. En esos casos, el funcionario podrá recibir asistencia previamente autorizada por un abogado del Estado cuyos honorarios estén a cargo del tesoro público. Dicha asistencia debe incluir toda la asesoría y gastos necesarios para su plena defensa.

114. Finalmente, es importante que exista previsión legal que permita a la administración tributaria, en la defensa judicial de sus funcionarios injustamente acusados, producir todas

las pruebas necesarias ante la jurisdicción donde ocurre la acción. En ese caso, es fundamental que la administración pueda ser autorizada a no tomar en cuenta su deber de mantener en secreto esos datos que están bajo su custodia, relativos específicamente a la investigación objeto del litigio. Así, deberá ser prevista también publicidad para las decisiones judiciales condenatorias de contribuyentes juzgados por mala conducta dirigida contra autoridades fiscales.

115. Es esencial, por lo tanto, para lograr el objetivo deseado con la implantación o mejoramiento de las actividades de Inteligencia fiscal que haya el compromiso efectivo de la administración tributaria. Dicho compromiso se expresará en el sentido de fomentar condiciones para que se cree un ambiente jurídico e institucional capaz de avalar, estimular y prestigiar la actuación de Inteligencia dentro de las normas, principios y procedimientos establecidos.

#### **VI.5. Perfil y habilidades de los funcionarios que participan en la actividad de Inteligencia fiscal.**

Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.

116. Como parámetro inicial, es importante establecer claramente que se espera que las administraciones tributarias ejerzan todas las actividades de recursos humanos en base a criterios que permitan la profesionalización de sus empleados. Para ello, esas administraciones deben atribuir la debida importancia al proceso de selección de personal, a realizarse conforme a los principios de mérito, capacidad, publicidad y transparencia. Dicho proceso debería ser complementado con un plan efectivo de carrera que establezca los derechos y deberes de los empleados, así como los criterios para el ascenso funcional.

117. En ese sentido, la legislación de recursos humanos deberá establecer entre otros puntos, los puestos y funciones que deban ser exclusivamente ejercidos por funcionarios de carrera, así como las garantías mínimas de estabilidad funcional, a fin de garantizar la independencia y neutralidad en el cumplimiento de sus atribuciones.

118. Además de eso, no se espera que un funcionario de carrera de la administración tributaria pueda ser despedido, sino como consecuencia de desempeño considerado insuficiente - de acuerdo con normas previstas y de carácter objetivo, o de una falta grave. Que sería evaluada en un proceso administrativo disciplinario, instruido de acuerdo con procedimientos previamente establecidos, o en virtud de sentencia judicial. De esa forma, esos funcionarios no podrán ser demisibles "ad nutum", o sea, nunca estarán sujetos a la exoneración que se dé a juicio exclusivo de una autoridad de la administración.

119. Es claro que los servidores de la Inteligencia fiscal serán oriundos de cuadros ya seleccionados de la propia administración tributaria, estando, por lo tanto, sujetos a los mismos procesos de selección y a los mismos derechos y garantías de la carrera. Sólo con la existencia de estabilidad funcional será posible contar con un cuadro de servidores que actúe en defensa de los intereses permanentes de la sociedad, por que estén más protegidos de dimisiones injustificadas, eventualmente determinadas por ocasión de cambios de gobiernos.

120. El funcionario que realiza las actividades de Inteligencia fiscal debe estar vinculado a un marco normativo, que garantice totalmente la observancia de los derechos y garantías constitucionalmente asegurados a los individuos, así como a los principios éticos que gobiernan las actividades de Inteligencia. De esta manera, el uso de técnicas operacionales

especializadas de Inteligencia debe tener como frontera máxima para su aplicación, las normas limitantes que la legislación nacional imponga a los poderes públicos, en beneficio de cada ciudadano y en el sentido de asegurar su protección.

121. En líneas generales, dos perfiles distintos interesan a las actividades de Inteligencia: el del agente operacional y el del analista de informaciones. Porque exigen personalidades con cualidades diferentes, es fundamental que el proceso de selección se proyecte para buscar personas que atiendan a esas características propias. La selección para ambos perfiles mientras tanto deberá alcanzar personas que representen la diversidad cultural presente en la nación. De la misma forma, una selección de personal que de preferencia a una formación académica diversificada tiende a contribuir al éxito en el ejercicio de esas actividades.

122. Considerando que las actividades de Inteligencia fiscal pueden abarcar la investigación de ilícitos practicados contra el orden normativo tributario, aduanero o financiero, es esencial que tanto el agente operacional como el analista de informaciones tengan formación de carácter multidisciplinario. Así en ambos casos son fundamentales los conocimientos en las áreas de contabilidad y derecho, particularmente en los ramos tributario, penal y financiero. Así, teniendo en cuenta las conclusiones que le serán solicitadas, al igual que los documentos que deberá producir, el analista de informaciones deberá contar con una mayor profundización en esas áreas de conocimiento.

123. Además de eso, agentes operacionales necesitarían de un conocimiento más profundo en cuanto al empleo de técnicas investigativas especializadas, esenciales para la búsqueda o reunión de datos negados. El analista de informaciones, por otro lado, necesitaría de un conocimiento más denso en cuanto a las técnicas utilizadas para recuperar y correlacionar informaciones y bases de datos.

124. Frente a la problemática jurídica, específicamente la relacionada con las ilegalidades tributarias confrontadas por los servidores de Inteligencia fiscal, resultaría útil contar con un cuadro de asesores especialistas en temas tributarios. Esos funcionarios, que deberán tener formación en el área de derecho, podrán participar en las etapas de planificación, desarrollo y ejecución operacional de las investigaciones a cargo de Inteligencia.

125. Otra función que podría ser desarrollada por tales asesores es la de analizar las leyes tributarias y sus cambios, sugiriendo, si fuera el caso, modificaciones con miras a cubrir fallas en el sistema jurídico-tributario o su perfeccionamiento. Dependiendo de la estructura de la administración pública de cada país, esos asesores tributarios podrían hasta ser los responsables de la presentación de acciones judiciales ante los órganos del Poder Judicial, durante un proceso penal. Ese tipo de profesional puede asistir en la previsión de problemas que surgirían posteriormente, en la eventualidad de un proceso judicial. Así pues, su actuación permitirá verificar, de manera más perfeccionada, la existencia o no de correspondencia entre los hechos concretos y la norma jurídica abstracta.

126. El agente operacional, también llamado oficial de operación, deberá poseer atributos apropiados al desarrollo de actividades de campo, en la búsqueda del “dato negado”, con el pleno dominio de las técnicas operacionales especializadas de Inteligencia. Su calificación debe incluir el dominio del uso de equipos operacionales, así como la capacidad de ajustarse a los nuevos ambientes y situaciones sociales.

127. Su perfil personal debe prestar atención también a la capacidad de relacionarse con otras personas, así como a la rapidez de raciocinio y adaptabilidad a los nuevos ambientes y situaciones sociales. Por lo tanto, es indispensable que los agentes operacionales sean

capacitados en técnicas de entrevista, tanto en ocasión de su admisión como en las fases más adelantadas de su carrera, en las que se enseñarán las técnicas más avanzadas

128. Teniendo en cuenta la rápida y constante evolución tecnológica, es esencial que sean previstos entrenamientos periódicos, que permitan al agente operacional acompañar los cambios o innovaciones en términos de equipamientos e informática.

129. Otro enfoque principal en la formación de ese agente, que puede llegar a ser proporcionada por los entrenamientos internos, se sitúa en las áreas de contabilidad y de derecho tributario y procesal penal. De poseer tales nociones, el agente operacional estará más apto para evaluar si determinada información es o no de verdadero interés para la investigación, y, si puede o no ser aprovechada, teniendo en cuenta que la búsqueda o recopilación de pruebas o indicios hecha en discordancia con la legislación procesal, puede venir a invalidarlos para los fines de instrucción de procesos penales.

130. Existen varios aspectos de Inteligencia operacional que deben ser enseñados en el contexto de las propias operaciones, dada la imposibilidad de ser adquiridos en la educación anterior o traídos de actividades profesionales previas. Así pues, un aspecto esencial en la formación de un agente operacional es la capacitación. Esto es particularmente cierto en lo que se refiere a los trabajos de Inteligencia fiscal. Para ese tipo de actividad no es suficiente, por ejemplo, contratar a ex-policías, los cuales, notoriamente, ya tienen mayor experiencia en la conducción de las investigaciones. Ello es así debido a que, igual que los analistas de informaciones, los agentes operacionales deben preferiblemente, tener formación universitaria, cuyo currículum cuente con carreras como contabilidad y finanzas.

131. Con respecto al analista de informaciones - también denominado analista de Inteligencia, su perfil típico tiene que ver con cualidades personales que le permiten interpretar hechos y situaciones, buscando producir conocimientos de interés específico de la administración tributaria y, eventualmente, del Estado y de la sociedad. Su formación y cualidades personales deben permitir que la elaboración de esos conocimientos enfoque no sólo hechos pasados, sino que también se vuelque para estimativas en cuanto a posibles evoluciones futuras de esos hechos, informando sobre los escenarios más probables.

132. Al igual que en el caso del agente de operaciones, la formación del analista de Inteligencia fiscal debe hacer énfasis también en los conocimientos sobre contabilidad y con respecto al ordenamiento jurídico tributario y penal. Es deseable que el analista de informaciones tenga una formación todavía más sólida y profunda en tales áreas que la necesaria para un agente operacional. Dichos conocimientos lo ayudarán a comprender y distinguir las sofisticadas estructuras jurídicas encaminadas a la elusión fiscal, de aquéllas que terminan por constituirse en evasión ilícita de tributos. Esa necesidad está especialmente justificada en aquellas administraciones tributarias en las cuales la actividad de Inteligencia esté también involucrada en la investigación criminal.

133. Además de esto, el analista de Inteligencia deberá estar capacitado para ejecutar pesquisas dirigidas en las extensas bases de datos típicamente administradas por las administraciones tributarias, particularmente con la utilización de aplicaciones computacionales conocidas como "data mining". Tales pesquisas, para que obtengan resultados prácticos, deberán ser dirigidas por parámetros definidos por el propio agente de Inteligencia, de acuerdo con las necesidades específicas de cada investigación.

134. La sensibilidad y la confidencialidad de los asuntos tratados por los agentes encargados de actividades de Inteligencia fiscal son similares a aquellos trabajados por los demás funcionarios de la administración tributaria. Aunque, teniendo en vista las

peculiaridades del campo de la Inteligencia, es importante que su selección, dentro de la propia administración tributaria, se componga de un proceso selectivo constituido de algunas fases bien definidas.

135. El desarrollo y mantenimiento de actividades de Inteligencia fiscal exige elevadas inversiones en formación y perfeccionamiento de sus profesionales. Así, el proceso de selección también resulta útil para identificar perfectamente aquellos servidores públicos que posean el perfil adecuado a la actividad de Inteligencia fiscal, ahorrando posible desperdicios futuros de recursos públicos. Otra ventaja inherente en un proceso selectivo de calidad es dar conocimiento a los candidatos sobre el tipo de trabajo al cual aspiran, evitando futuras decepciones. La conjugación de esas dos características del proceso selectivo, contribuyen a reducir a un mínimo la rotación de los servidores, lo que es totalmente inconveniente y no recomendable en el campo de Inteligencia.

136. Dado el elevado grado de profesionalismo y confidencialidad inherente en esas actividades, el proceso de selección debe contar con reglas claras y bien conocidas, basados en criterios meritorios tales como: perfil personal apropiado, formación académica deseable, talentos específicos, capacidad de trabajo en grupo, etc. De esa forma se busca también apartar cualquier hipótesis de indicación política en la constitución de los cuadros de personal de Inteligencia fiscal.

137. Así, las fases enunciadas a continuación podrían ser utilizadas en la selección de esos profesionales:

- Análisis curricular: los agentes interesados en ejercer actividades de Inteligencia fiscal, o integrar una unidad encargada de su ejecución, deben dirigir el currículum vitae, el cual será objeto de un análisis previo buscando verificar si la formación, el perfil y la experiencia profesional del candidato se ajustan a las necesidades de la actividad.
- Análisis de cuestionario: aquellos seleccionados en la fase anterior llenarían un cuestionario específico para el análisis del perfil profesional y de aptitudes personales. En esa fase podría verificarse la situación fiscal del candidato y su historial académico o profesional, evaluando informaciones de jefes anteriores en cuanto a los eventuales acontecimientos disciplinarios, como también la información de sus antecedentes biográficos, relativos a las experiencias profesionales y a hechos policiales o judiciales.
- Prueba escrita: si el profesional sea oriundo de fuera de la administración tributaria, podrá ser prevista una evaluación, la cual deberá ser de carácter objetivo y abordar los temas de interés para el ejercicio de la profesión. Esa fase sería también útil en el sentido de reducir el número de candidatos a ser entrevistados.
- Entrevista: los candidatos restantes se convocarían para una entrevista personal, en que serían aclaradas informaciones suministradas en el cuestionario, evaluada su motivación para ingresar en el proceso de selección y verificación de sus características de las relaciones interpersonales. En esa ocasión, el candidato recibiría informaciones más específicas pudiendo quitar sus dudas sobre la actividad de Inteligencia.
- Entrenamiento en actividades de Inteligencia: los seleccionados en la fase anterior participarían de un entrenamiento específico de Inteligencia, que podría ser eliminatorio, en el que se suministraría instrucción teórica y práctica. Esos

entrenamientos estarían compuestos por una parte genérica, destinada a todos los candidatos, seguida por un programa o enfocado específicamente en los perfiles de agente operacional del analista de informaciones, según el perfil identificado de los candidatos.

138. En ocasión de la admisión del agente y a lo largo de su trabajo en el órgano o en actividades de Inteligencia fiscal, es fundamental percibir claramente el propósito constructivo de esa actividad. Así, los entrenamientos de ese funcionario deben distinguir claramente el doble propósito de la Inteligencia, que tanto puede actuar en el más amplio asesoramiento de los diversos sectores de la administración tributaria, como también en la investigación de ilícitos tributarios, aduaneros y, a veces, financieros. Para ello, también es esencial el conocimiento y la fijación de la doctrina de Inteligencia en vigencia.

139. Para lograr esas metas, es esencial la realización de capacitaciones continuas dirigidas a la revisión de conceptos técnicas y legislaciones, así como al aprendizaje de nuevos conocimientos, tanto en esos campos como en otros que puedan resultar de interés para la administración tributaria.

## **VI.6. Fuentes de información y herramientas para la Inteligencia fiscal**

140. Hace algunos años la humanidad está viviendo lo que puede denominarse como la era de la información, derivada del uso diseminado e intenso de tecnologías, tanto en el área de la informática como en el de las comunicaciones. La información está accesible y se usa activamente como recurso estratégico de las organizaciones e instituciones, e incluso por el ciudadano común.

141. En la actividad de Inteligencia se entiende como dato / información la descripción de constataciones, de hechos o situaciones, a través de documentos, fotografías, informes o cualquier otro medio, que deberán someterse a una metodología específica para la producción de conocimiento. En realidad el dato es la información en su estado bruto, sin sufrir cualquier tipo de elaboración mental.

142. En este sentido, la Inteligencia fiscal deberá servirse de todas las fuentes de datos disponibles para la producción de sus conocimientos, entendiendo como fuente de datos, toda y cualquiera persona, documento, organismo o mecanismo que proporcione datos y/o informaciones que hagan posible la producción de conocimiento de Inteligencia.

143. De esta manera, buscando cumplir sus principales objetivos, la actividad de Inteligencia fiscal necesita alcanzar todos los datos y/o informaciones posibles en razón de acciones ostensivas o no. Se entiende como acción ostensiva aquella en la cual el funcionario de la administración tributaria se identifica como tal y actúa conforme con las normas y procedimientos aplicables en el procedimiento de una acción fiscal.

144. Cabe entonces al órgano de Inteligencia fiscal, buscar y obtener los datos y/o informaciones de todas las fuentes disponibles, siempre que las acciones desarrolladas para su recopilación no choquen con la legislación nacional.

145. Desde el punto de vista de las actividades de Inteligencia, las fuentes de datos y/o informaciones podrán, en una amplia clasificación ser calificadas como fuentes cerradas o abiertas. Esa distinción se refiere, respectivamente, a la necesidad o no de utilización de técnicas especializadas de Inteligencia para su obtención.

146. De esa forma, el hecho de que una fuente sea clasificada como abierta o cerrada servirá siempre de referencia a la Inteligencia fiscal. Así, cuando este informe califica una fuente como abierta, no desea dar a entender, necesariamente, que cualquier persona pueda accederla, pero que tal acceso sea garantizado a los agentes de administración tributaria o de unidad de Inteligencia, en el ejercicio de sus atribuciones funcionales regulares, sin el uso de técnicas de Inteligencia. Es claro, vale resaltar que existen las fuentes abiertas de carácter público, que son de libre acceso a cualquier persona, sea servidor público o no.

147. A continuación se busca resumir esa clasificación, presentando también sus subdivisiones.

### **a. Fuentes cerradas**

148. Debido a la naturaleza de esas fuentes, es usual que sea necesario el uso de técnicas especializadas de Inteligencia para alcanzar informaciones o datos de las procedentes. Dependiendo del caso, se podrá, por ejemplo, utilizar la técnica de entrevista, de monitoreo de las comunicaciones o de la captación de imágenes. De ahí, se hará la clásica calificación triple de esas fuentes cerradas en humanas, de señales y de imágenes, conforme sea su origen y/o las técnicas involucradas en su obtención.

### **i. Fuentes Humanas**

Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.

149. Son las que utilizan al ser humano como principal fuente de datos y/o informaciones colectadas. Puede ser considerada como la de mayor calidad, en la medida de que esté debidamente evaluada su fidedignidad y confiabilidad. Es el resultado de la actividad de Inteligencia específica denominada de Inteligencia Humana o HUMINT (sigla de la expresión inglesa "Human Intelligence").

Pueden mencionarse como ejemplos:

- Analistas de Información
- Agente operacional
- Informantes
- Denunciantes

### **ii. Fuentes de Señales**

Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.

150. Son los datos y/o informaciones obtenidas con el uso de una actividad de Inteligencia específica denominada de Inteligencia de Señales o SIGINT (sigla de la expresión inglesa "Signal Intelligence"). Se sirve básicamente de acciones de interceptación y monitoreo de las emisiones del espectro electromagnético (comunicaciones) destinadas a la producción y resguardo de conocimientos de sistemas electrónicos de interés. Cabe notar que la autorización para la interceptación y monitoreo de las comunicaciones privadas por un órgano que ejerza actividades de Inteligencia dependerá de la legislación de cada país.

Pueden mencionarse como ejemplos:

- Telefonía
- Telemensaje (Beeper).
- Fax
- Correo electrónico

### iii. Fuentes de Imágenes

Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.

151. Son los datos y/o informaciones obtenidos con el uso de una actividad de Inteligencia específica denominada de Inteligencia de Imágenes o IMINT (sigla de la expresión inglesa "Imagery Intelligence"). Son originados, básicamente, a partir de las imágenes por equipos sensibles a diversas fajas del espectro. Algunos ejemplos serían:

- Fotografías
- Filmes
- imágenes de satélite

### b. Fuentes abiertas

Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.

152. Conforme a lo anteriormente, citado, este trabajo, siguiendo la teoría clásica de Inteligencia, clasifica las fuentes como abiertas o cerradas partiendo siempre de la referencia de los agentes o del órgano que ejecuta actividades de Inteligencia fiscal. Se denominan así ya que todas las informaciones bajo la protección de la administración pública y tributaria pueden ser accesadas por sus servidores en sus propios sistemas de datos internos, o por medio de convenios con otros órganos. Es claro que el concepto de fuentes abiertas incluye también aquéllas de libre acceso al público en general. Por ser abiertas, es importante mencionar que no se hace necesaria la utilización de técnicas de Inteligencia para accederlas.

153. A pesar de no requerir, para su obtención, la utilización de técnicas especializadas, las fuentes abiertas son de importancia fundamental para las actividades de Inteligencia. Ello porque los datos recopilados de esas diversas fuentes conforman una de las principales materias primas para la producción del llamado conocimiento.

154. Sobre ese particular, cabe resaltar que tal conocimiento – por definición resultante del procesamiento de informaciones aunado al trabajo intelectual del analista de Inteligencia – no se restringe apenas a los estructurados con base en datos de fuentes cerradas. Ese conocimiento será extraído también de informaciones extraordinarias que se originan de diversas fuentes abiertas, muchas veces por medio de cruces entre los datos en poder de la administración tributaria y otros proporcionados por el investigado a otros órganos e instituciones. En esos casos, la actividad de Inteligencia consistirá también en la especificación de parámetros para la extracción o el cruce de informaciones existentes en bases de datos normalmente vastísimas, y por la subsiguiente capacidad de análisis de los resultados de esos cálculos.



155. Así, para los fines a los que se destina este informe, las fuentes abiertas pueden ser subdivididas en: fuentes públicas, fuentes accesibles por las administraciones tributarias y fuentes internas de esas mismas administraciones, conforme a lo detallado a continuación.

## i. Fuentes públicas

Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.

156. Se definen como fuentes públicas las disponibles a cualquier persona u organización, sea de forma gratuita u onerosa. Las informaciones provenientes de tales fuentes, a pesar de las facilidades existentes en su obtención, no deben ser menospreciadas, pues constituyen un enorme y variado campo de investigaciones. Se pueden citar como ejemplos:

- Registros de documentos (civiles, comerciales, etc.)
- Prensa en general
- Internet

157. Dada la relativamente corta existencia del Internet, al igual que su creciente importancia como fuente de informaciones, caben precauciones con respecto a la evaluación de la credibilidad de las informaciones que se originan del mismo. Ocurre que, a pesar de ese poco tiempo de vida, esa gigantesca base de datos del alcance global ha resultado ser extremadamente valiosa en las investigaciones efectuadas por los órganos de Inteligencia.

158. Cuando se trabaja con fuentes humanas, el análisis de las informaciones proporcionadas toma en cuenta la credibilidad de la fuente, su motivación, la colaboración dada en otras oportunidades y otros factores que permitan validar o no determinada fuente. Así con relación a la recopilación de datos en Internet, es también indispensable el análisis de la credibilidad de la información y de la fuente. Así y todo, debido a la naturaleza inédita relativa de esa base de datos, son necesarias adaptaciones al tradicional método de análisis de las fuentes. De esa forma, proviniendo la fuente de Internet, es importante evaluar con criterios los siguientes parámetros:

**Autoría:** el autor debe ser fácilmente identificado, para que se pueda evaluar su pericia en el asunto. Si el autor es identificado, pero no es conocido como un especialista en ese campo, se debe verificar si otras fuentes prestigiosas en el área hacen referencia a ese autor. Un indicio de credibilidad es la existencia de vínculos entre la página de ese autor y la de algún especialista. Se debe determinar si hay un efectivo medio de contacto con el autor, ya sea por correo electrónico, por teléfono o dirección.

**Profundidad de los datos:** normalmente los datos presentados en Internet constituyen fuentes secundarias. En razón de eso, las fuentes se deben explicitar las fuentes primarias o documentos de referencia para que se pueda analizar las premisas utilizadas. Si las fuentes primarias son citadas, se debe observar si hay vínculos para tales fuentes. Cuando se utilizan fuentes bibliográficas, se debe verificar su calidad.

**Creación, actualización y soporte:** se debe realizar una verificación de consistencia entre la entidad o persona que registró el dominio y aquella que divulga las informaciones en Internet. Es señal de profesionalismo indicar cuando la página fue creada, cuando se

hicieron las actualizaciones. Habiendo confirmado que la página es apoyada o financiada por una institución respetable, mayor será la credibilidad del autor y de su contenido. Por otro lado, los vínculos que conducen a páginas inexistentes o que cambian de dirección, deben llamar la atención.

**Precisión:** un texto que contenga errores gramaticales o de digitación, con textos cuya calidad es significativamente inferior al de las figuras, gráficas, fotos u otros elementos visuales, resta credibilidad a la fuente.

159. El acceso a la Internet, a pesar de ser extremadamente provechoso, debe ser cercado de algunos cuidados esenciales. Se sabe que todo computador conectado a esa red mundial es blanco frecuente de accesos no autorizados, destinados a buscar informaciones almacenadas en sus unidades de memoria o en las redes internas (intranet) a las cuales este conectado. Así, algunos cuidados básicos son indispensables cuando los computadores de la administración tributaria estuvieran conectados a la Internet:

- la instalación, en esas máquinas, de programas especializados en impedir intentos de acceso externo no autorizado, actualizados rutinariamente (*firewalls*);
- desconectar esos computadores de cualquier red interna de la administración tributaria;
- no permitir el archivo, en la memoria de esos computadores, de cualquier archivo con datos sujetos al secreto fiscal o con informaciones con respecto a investigaciones pasadas o en curso;
- utilizar sólo computadores que no tengan dirección de proveedor de internet asociado al gobierno, en la hipótesis de estar siendo realizada una investigación sigilosa en la red;
- las informaciones almacenadas en esos ordenadores deben estar encriptadas.

160. Finalmente, vale mencionar que además de las páginas de acceso gratuito, es posible, mediante el pago de tarifas relativamente reducidas, obtener informaciones en direcciones nacionales o internacionales de la red, especializadas en realizar investigaciones sobre los datos financieros y patrimoniales de los investigados, muchas veces omitidos en las declaraciones del impuesto sobre la renta presentadas en sus países de origen.

## ii. Fuentes accesibles por las administraciones tributarias

Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.

161. Las administraciones tributarias tienen acceso a importantes fuentes de información que no son de carácter público, que en realidad, guardan datos con mayor o menor grado de secreto. Esas informaciones proporcionadas por los ciudadanos a diversas instituciones civiles o gubernamentales – normalmente en cumplimiento de algún deber legal, pueden ser utilizadas para fines tributarios, dependiendo de la legislación específica de cada país. En ese sentido, podemos mencionar, a título de ejemplo, las siguientes fuentes:

- Otros órganos estatales de fiscalización, desarrollo, control o registro de actividades (relacionados con actividades industriales, de salud, trabajo, previsión, agricultura, pesca etc.);
- Órganos del poder judicial;
- Registro de vehículos a motor;

- Registro de inmuebles/avalúo para fines del impuesto sobre la propiedad;
- Unidades de Inteligencia financiera (informes o comunicaciones sobre actividades financieras sospechas o atípicas tales como transacciones en especie por encima de un determinado límite)
- Datos de la dirección de correspondencia

### iii. Fuentes internas de las administraciones tributarias

Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.

162. Son aquellas fuentes de información que existen dentro de la propia administración tributaria. Se pueden dividir en dos subgrupos: aquéllas disponibles por medio de la administración tributaria civil (sistemas de datos de recaudación y fiscalización – y aduanas, su fuera el caso) y aquéllas que hayan sido creadas por Inteligencia fiscal.

163. En ese sentido, es de extrema importancia para obtener los datos y/o informaciones una adecuada capacitación personal y tecnológica que permita el dominio de las técnicas y de los métodos disponibles que deben usarse en el momento apropiado y en armonía con el ordenamiento jurídico del país. Como ese conocimiento será, muchas veces, periódicamente extraído de informaciones extraordinarias originarias de diversas fuentes, es esencial el dominio de procedimientos estandarizados de cruce de datos.

#### • Fuentes internas regulares u ordinarias de la administración tributaria

164. Además de vastísimas, las bases de datos recopilados y almacenados por la administración tributaria durante las actividades normales de recaudación y fiscalización de los tributos internos (o, donde sea aplicable, aduaneros)son riquísimas en informaciones respecto a los contribuyentes. Esa fuente puede incluir informaciones personales y financieras que son proporcionadas por los propios contribuyentes. También se puede incluir datos enviados por instituciones financieras o de negocios que estén legalmente obligadas a informar sobre salarios, inversiones y otras rentas pagadas a sus socios, directores, empleados y clientes.

165. Además de los sistemas de datos, la administración tributaria tiene, normalmente, varios programas y actividades dirigidas a la identificación del incumplimiento con la legislación tributaria, tales como auditorías fiscales, programas dirigidos a identificar contribuyentes omisos, etc., constituyendo valiosas fuentes para las actividades de Inteligencia fiscal.

#### • Fuentes internas del sistema de informaciones de Inteligencia fiscal

166. La Inteligencia fiscal, cuando esté legalmente autorizada, debe desarrollar un sistema de informaciones de Inteligencia, preferiblemente en formato computarizado e integrado en red, a fin de permitir que sus agentes lo utilicen tanto para fines operacionales como de análisis. Un sistema así debería incluir informaciones sobre denuncias recibidas, objetivos potenciales, esquemas de fraudes ya descubiertos en investigaciones anteriores, informantes activos o potenciales, etc. Ese sistema abarcaría también el manejo de casos o investigaciones en proceso.

167. El proyecto de ese sistema permitiría además, el manejo de cualesquiera comunicaciones recibidas, cuyo cálculo o encaminamiento esté a cargo de Inteligencia fiscal: informes de operaciones financieras sospechosas, notificaciones de advertencia, informes de transacciones atípicas y todos los elementos que permitan consolidar indicios o pruebas que configuren la práctica de delitos tributarios.

168. Aunque un sistema de informaciones de Inteligencia no sea, estrictamente una nueva fuente de datos, es esencial para el mantenimiento y organización de informaciones obtenidas de otras fuentes, además de posibilitar a los responsable de la Inteligencia fiscal la ejecución de sus actividades a nivel operacional y de análisis gerencial.

169. Se espera que un sistema como ese sea la primera fuente a ser consultada por un agente en la recopilación de datos sobre un potencial nuevo objetivo, con el fin de determinar si la Inteligencia fiscal ya posee información al respecto.

## **VI.7. Técnicas y metodologías de actuación de la Inteligencia fiscal.**

**Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.**

170. Uno de los principales objetivos de la Inteligencia fiscal es la búsqueda de “datos negados”, en otros términos, información que es de interés de la administración tributaria, pero que no esta disponible en las fuentes abiertas, por encontrarse protegidas por sus detentadores. Esa búsqueda se hace efectiva por medio de una amplia investigación fiscal.

171. Durante la investigación, la Inteligencia fiscal utiliza las técnicas y metodologías aquí relacionadas para seguir los vestigios e indicios relativos a los ilícitos tributarios y financieros. El objetivo es, ya sea obtener pruebas que sirvan de base para una fiscalización tributaria o para iniciar un proceso penal judicial.

172. Para alcanzar ese tipo de información, una investigación eficiente presupone el dominio y la aplicación de técnicas operacionales especializadas. Además de la búsqueda de datos protegidos, tales técnicas pueden usarse para prevenir u obstruir acciones adversas, con potencial para causar daños sobre el personal, la documentación, los conocimientos producidos, la comunicación, los sistemas de información e instalaciones de la administración tributaria.

173. Teniendo en cuenta el limitado volumen presupuestario normalmente disponible para ser asignado a actividades de Inteligencia fiscal, así como la elevada inversión en recursos necesaria para el buen desarrollo de esas actividades, es esencial la correcta selección de los contribuyentes a ser investigados. Así, las técnicas de identificación de blancos también deben ser optimizadas, tanto en lo que respecta el objetivo de aumentar las oportunidades de correcta aplicación de esos recursos presupuestarios, como para evitar el desperdicio de tiempo y personal.

174. Igualmente importante en la actividad de Inteligencia fiscal, es la necesidad del uso de una metodología propia para la producción de conocimiento. Finalmente, estando en posesión de la información colectada en fuentes abiertas, u obtenidas a través de las técnicas especializadas, surge la necesidad de producir el conocimiento. Su elaboración resultará de un proceso de producción mental de las informaciones obtenidas, siendo esencial que una metodología específica gobierne esa fase.

## **a. Técnicas operacionales especializadas de Inteligencia fiscal**

175. La técnica puede definirse como una forma peculiar de ejecutar alguna tarea o alcanzar cierto objetivo. Cada arte, profesión o ciencia posee técnicas que le son peculiares, siendo ese también el caso de la actividad de Inteligencia.

176. Así, a lo largo de una investigación conducida por Inteligencia fiscal, se deben utilizar algunas técnicas reconocidas como asociadas a ese oficio, destacándose seguidamente las principales, así como la definición de cada una de ellas:

### **i. Técnicas de análisis e identificación de blancos**

**Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.**

177. Esas técnicas tienen como propósito aumentar las posibilidades de éxito en la identificación de personas u organizaciones que serán objeto de investigaciones por Inteligencia fiscal, así como obtener el mayor número posible de informaciones sobre tales blancos. Para ello, se pueden utilizar datos constantes de denuncias hechas por informantes, como también de estudios sectoriales realizados, a fin de delimitar los segmentos económicos específicos. A partir de ahí, podría ser útil realizar cruces de informaciones y aplicar las técnicas y modelos matemáticos que permitan seleccionar un blanco específico, o un grupo de blancos a ser investigados.

178. El uso eficiente de tales técnicas permitirá aumentar sustancialmente las oportunidades de focalizar empresas o individuos que demuestren mayor grado de probabilidad de estar practicando ilícitos tributarios o financieros.

179. Al efectuar estudios sectoriales más profundos, la Inteligencia fiscal también podrá partir de análisis previamente efectuados por la administración tributaria. El objetivo de esos estudios es determinar qué sector específico dentro de los segmentos económicos nacionales, necesita ser blanco de una investigación. Para alcanzar ese objetivo es necesario comprender y entender el funcionamiento de cada segmento económico, así como su importancia y pertinencia para la economía del país. Así, esos segmentos merecen estudios en los campos financiero, tributario, organizacional y jurídico.

180. A su vez, el análisis de blancos consistirá en la utilización de informaciones específicas sobre cada contribuyente de los segmentos económicos seleccionados, a fin de determinar aquellos que serán investigados. Así de la posesión de informaciones constantes de las bases de datos de la administración tributaria o recogida de diversas otras fuentes abiertas externas, que proporcionen datos de interés sobre los blancos, se pueden generar cruces de información o modelos matemáticos, según se describe a continuación:

- Cruces de informaciones: con el objetivo de determinar eventuales inconsistencias entre lo declarado por el contribuyente y aquello informado por terceros.
- Modelos matemáticos: proyectados para comparar diversas relaciones entre valores tributarios y financieros, siendo dirigidos a la identificación de contribuyentes que escapen al comportamiento normalmente observado en otros de características semejantes.

181. Otro medio eficaz para la identificación de blancos se basa en el empleo de informantes. Debido a su naturaleza extremadamente sensible, ese instrumento debe ser utilizado con mucho criterio, a fin de evitar la ocurrencia de cualquier violación de derechos y garantías de los ciudadanos. Toda la información provista por informantes debe ser evaluada desde el inicio hasta el final, para que su exactitud sea bien determinada.

182. Otras consideraciones con respecto a las técnicas involucradas en la evaluación y utilización de informantes son abordadas en el sub-punto a continuación:

## ii. Utilización de informantes

Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.

183. Las tareas desarrolladas por los agentes operacionales de Inteligencia fiscal, cuando estén manejando informantes, son de extrema sensibilidad y riesgo. Así, no es aconsejable la ejecución de esas actividades, en el ámbito de una administración tributaria, sin que esté previamente en vigor un claro conjunto de normas legales en el sistema jurídico nacional. Tales normas deberán abordar detalladamente todos los aspectos involucrados en esas actividades, tales como: la existencia o no de competencia legal de la autoridad administrativa para la autorización de la práctica de actos ilícitos (cuando así lo exijan las características de la operación), la posibilidad de pago por informaciones, reglas para compartir informaciones, normas dirigidas a mantener el secreto de los datos del informante, etc.

184. Los informantes de interés para las actividades de Inteligencia son aquellos individuos que poseen, o que pueden llegar a poseer, acceso a informaciones verídicas y de interés práctico para las investigaciones, ya sea con respecto a ilícitos ya cometidos o en vías de ser practicados por personas u organizaciones. En ese sentido, es extremadamente importante identificar la motivación del informante. Lo que se desea es asegurar la razón de sus denuncias, evitar riesgos a la seguridad personal del agente, así como impedir la utilización de recursos humanos y materiales en una investigación sin interés tributario.

185. Ello es así porque algunas motivaciones nocivas pueden actuar contra la veracidad de los datos proporcionados por el informante, tales como: deseo de eliminar la confluencia en su sector de actividades económicas, obtener informaciones secretas del agente de Inteligencia, conocer la identidad de otros informantes a fin de eliminarlos, dar contrainformación, etc.

186. Así, el manejo de los informantes también se relaciona con la capacidad técnica del agente de Inteligencia para identificar, analizar y, muchas veces, promover la continuidad de una determinada motivación. De esa forma, se pueden distinguir los principales tipos de informante de interés para la Inteligencia fiscal, basados en las motivaciones más comunes:

- Informante voluntario: su motivación proviene de factores diversos, tales como venganza personal (común por parte de un empleado despedido o rechazado), celos, envidia, miedo, deber cívico, vanidad personal de contribuir a una investigación penal, etc.
- Informante pagado: es el proveedor de datos mediante pago. Es común que un informante, inicialmente voluntario, sólo permanece proporcionando datos cuando recibe remuneración, pasando eso a ser su nueva motivación.
- Informante cooperador: es el individuo sobre lo cual ya se reunió evidencias suficientes para el inicio del proceso penal o tributario, siendo ese hecho desconocido

por sus cómplices. Así, en pago de una posible reducción en la sentencia o inmunidad, este concuerda en pasar a informar sobre las actividades de sus cómplices, para que sean obtenidas sólidas pruebas incriminatorias acerca de esas personas con mayor grado de implicación o comando del esquema ilícito.

187. El agente de Inteligencia fiscal debe estar totalmente consciente de su total incapacidad legal para firmar ciertos acuerdos con el informante, particularmente si esos compromisos inducieran la idea de que la colaboración acarreará inmunidad contra procesos por sus actos ilícitos. Dependiendo de la legislación de cada país, un acuerdo con tales características puede o no ser firmado solo después que el ministerio público o un juez responsable del proceso lo evalúe.

188. Es importantísimo alertar a los informantes para que, en el afán de obtener datos a ser proporcionados a Inteligencia fiscal, no violen alguna ley. Así, un agente no puede autorizar la participación de un informante en actos ilícitos, aunque sean esenciales para el desempeño de sus actividades en cuanto esté insertado en determinada organización criminal. De la misma forma, el informante debe ser advertido para que no instigue la práctica de ilícitos por parte de otros individuos. De acuerdo con el sistema legal de cada país, así como la jurisprudencia de sus tribunales, la práctica de actos que de otra forma serían considerados ilegales, podrá ser autorizada por el miembro del ministerio público o por el juez que esté dando seguimiento a las investigaciones.

189. El agente responsable del contacto con el informante debe mantener total confidencialidad con respecto a otras informaciones provenientes de investigaciones en proceso. Así, solamente se compartirán con el informante las informaciones indispensables, normalmente después de la evaluación de la jefatura competente para dar la autorización a tal respecto.

190. Teniendo en cuenta de que, muchas veces, la vida de un informante está en serio riesgo, es esencial que su identidad sea preservada por aquellos servidores públicos que tuvieran acceso al mismo. Los documentos que contengan datos a ese respecto deben ser tratados como secretos, siendo así sometidos a procedimientos especiales de protección. Normalmente, esa confidencialidad sólo podrá ser suspendida por medio de orden judicial. La creencia de que las autoridades públicas toman en serio ese tipo de compromiso es esencial para la continuidad de las actividades de Inteligencia y de investigación penal.

191. Cuando la legislación nacional permita la remuneración de informantes, se deben observar normas rigurosas para que no ocurran violaciones legales de ninguna de las partes. Además de eso, debe existir una clara reglamentación de los pasos a seguir para la aprobación de pagos a informantes, ya sea que dichos montos sean únicos o periódicos.

192. Dichas normas deben prever que autoridades tienen competencia para tal decisión, el plazo para la reevaluación de la concesión de pagos, la documentación y contabilización de los pagos, límites de los montos a ser pagados, etc. Tales límites pueden estar relacionados con un porcentaje del monto de los tributos que se espera recaudar al final de la investigación – diez por ciento, por ejemplo. Así, el porcentaje exacto dependerá de cuán importante fue la información brindar para elucidar el caso, así como para la determinación de los impuestos evadidos.

193. Habiendo autorización legal para la remuneración de informantes, se deben desarrollar métodos buscando la preservación de sus identidades. En ese intento, se pueden crear códigos de recaudación de impuestos que no indiquen ese tipo de prestación de servicios.

Con el mismo objetivo, se puede evaluar la validez de la previsión legal que exente de tributos esos rendimientos pagos por la administración tributaria a sus informantes.

194. Finalmente, es importante resaltar la importancia de firmar un acuerdo de compromiso por el informante, en caso de que acepte las condiciones en que prestará sus servicios a la administración tributaria. Tal documento deberá listar sus responsabilidades en cuanto a mantener el secreto de las informaciones a las cuales tenga acceso, así como en cuanto al secreto de la identidad de los agentes de Inteligência involucrados, además de otras garantías consideradas importantes para la seguridad de la operación.

### **iii. Reconocimiento**

Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.

195. Es la técnica que busca la obtención de datos generales o específicos sobre el blanco que se tiene en mira y sobre el ambiente operacional, que puede tener como objetivo orientar la planificación de una acción especializada posterior, dentro de una misma investigación.

196. El reconocimiento se vale de una exploración delimitada de interés, a fin de combinar todos los datos e informaciones relevantes de aquella fase de investigación. El mismo se realiza de acuerdo con el objetivo de la misión, teniendo como propósitos más comunes: la identificación del blanco, sus hábitos generales, usuarios del ambiente operacional, medios de transporte usados por ellos, horarios de entrada y salida del lugar, accesos, la existencia de seguridad, posibilidad de uso de inmueble o vehículo de apoyo, sugerencias para historias-encubrimiento, etc.

197. El reconocimiento se puede dar por medio de visita al local de interés o a distancia, siendo usual la utilización de instrumentos ópticos que permitan la observación o registro de imágenes a una distancia segura. Eventualmente, dependiendo de los medios a disposición y del tipo de reconocimiento exigido, se pueden utilizar aeronaves o hasta satélites, siendo tales instrumentos particularmente útiles en la determinación de parámetros de tributación de los impuestos sobre propiedad territorial o rural.

### **iv. Entrevista**

Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.

198. La Entrevista puede definirse como una conversación mantenida entre un o más agentes de Inteligencia y una o más personas, con un propósito definido y con la ayuda de técnicas que les son específicas. Por tener un propósito definido, debe ser previamente planeada y controlada por el entrevistador.

199. La técnica de la entrevista se destina, entre otros aspectos, a la creación de empatía entre el entrevistado y entrevistador, de forma de lograr su cooperación y aumentar las oportunidades de obtener valiosas informaciones. Además, el agente calificado en esa técnica aprende y perfecciona su capacidad en la detección de reacciones comportamentales verbales, no verbales o paralingüísticas asociadas a la sinceridad o a la falta de sinceridad.



200. Esa técnica es indispensable para la recopilación de informaciones en las actividades de Inteligencia fiscal. Siendo así, la habilidad de conducir entrevistas es esencial para cualquier agente que actúe en esa área. El mismo debe ser capacitado para entrevistar personas con los más diversos perfiles personales o profesionales, tales como ejecutivos, abogados, contadores, informantes y testigos, sobre los más diversos asuntos.

201. El transcurrir de la entrevista puede, inadvertidamente, venir a revelar aspectos confidenciales de la investigación en curso. Así, su uso debe evaluarse con prudencia, teniéndose en cuenta el grado de involucramiento del entrevistado con el ilícito, así como la posibilidad o no de obtener las informaciones por otros medios o fuentes. Por consiguiente, el agente debe evaluar con muy buen criterio la relación costo/ beneficio al decidir la aplicación o no de la técnica de la entrevista.

202. Así y todo, si fuere plausible la obtención de una admisión o confesión por medio de una entrevista de algún principal sospechoso, esa posibilidad debe ser tomada en consideración. Pues de esa forma se pueden ahorrar recursos públicos significativos por la resultante reducción del tiempo necesario para la investigación.

## **v. Acción encubierta y Operación Encubierta**

Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.

203. La acción encubierta consiste, básicamente, en la creación de una historia que justifica la presencia, las preguntas u otras acciones (fotografía, filmación, etc) efectuadas por un agente operacional de Inteligencia, sin que este identifique su actividad y sus objetivos. Es fundamental que los conocimientos del agente, su tipo físico, manera de hablar y vestir sean compatibles con la historia creada para aumentar el grado de credibilidad.

204. La aplicación de esa técnica es extremadamente provechosa en términos de producción de pruebas contra organizaciones criminales, solamente será viable si la legislación nacional o que su jurisprudencia prevee que los agentes autorizados a ejecutar esas actividades, en el contexto de una infiltración en esas organizaciones, contarán con inmunidad en relación a los ilícitos que pudieran cometer, durante el desempeño de esas funciones. Así, la ley podrá establecer las condiciones y los límites de actuación de esos agentes a fin de que sea garantizada esa inmunidad.

205. La acción encubierta será tanto más eficiente cuanto mayor sea su capacidad de subsistir. Por lo tanto, es fundamental que el argumento prime por la simplicidad, disminuyendo el margen de interrogantes o incoherencias. Otra recomendación importante es que sean aprovechadas al máximo las aptitudes y conocimientos de los agentes involucrados.

206. La acción encubierta y las operaciones encubiertas son comúnmente utilizadas por los órganos de Inteligencia y policiales, con el propósito de obtener datos negados. Son esenciales para reunir evidencias de ilícitos fiscales y financieros, en los cuales, por su naturaleza, hay dificultad para probar la intención de los sospechosos. Así y todo como la impostura y la simulación les son inherentes, siendo también necesario el trabajo en cooperación con personas cuya conducta es, como mínimo, cuestionable, su aplicación debe ser cuidadosamente considerada y monitoreada.

207. La operación encubierta se da como una serie de acciones encubiertas relacionadas entre sí, dentro de un período determinado de tiempo, por uno o varios agentes operacionales (agentes encubiertos), que simulan ser personas distintas de las que

realmente son. El objetivo es interactuar con otras personas, normalmente blancos de una investigación, con el objeto de recopilar pruebas o indicios sobre los ilícitos practicados por las mismas. Muchas veces, además de los agentes disfrazados, existe una empresa o sociedad encubierta, creada específicamente para operar en el mercado donde viene ocurriendo determinado ilícito. Las operaciones encubiertas son especialmente eficaces para demostrar que los investigados están conscientemente dedicados a estas actividades ilegales.

208. Tomando en cuenta los grandes riesgos involucrados en la ejecución de esa técnica, es recomendable que las conversaciones entre el agente encubierto y los blancos de la investigación sean gravadas, preferiblemente mediante una grabadora oculta. Las pruebas así recopiladas contribuirán a corroborar la versión de los hechos del agente. Es importante observar que, dependiendo de la legislación de cada país, las pruebas así obtenidas solamente tendrán validez si la ejecución de la acción encubierta o de la operación encubierta fue previamente autorizada por la autoridad judicial.

209. Todas las actividades con el uso de acción encubierta deben considerarse como peligrosas y de gran riesgo para los agentes involucrados. Siendo así, son vistas como último recurso en la búsqueda de evidencias incriminantes. De esa forma, su uso se debe guiar por rigurosos procedimientos de conducta que procuren maximizar la seguridad del agente encubierto.

210. Entre otras cosas, tales procedimientos deben prever: el nivel jerárquico competente para la aprobación de una actividad o de una operación, selección y capacitación del agente operacional que actuará encubierto, desarrollo de identidad disfrazada, monitoreo adecuado de las operaciones, etc.

211. Además de eso, dependiendo del grado de nocividad de ciertas personas o actividades ilícitas, así como del hecho de que muchas denuncias son encaminadas simultáneamente a diversos órganos de investigación, puede ocurrir que más de un órgano o agencia gubernamental realice ese tipo de operación simultáneamente y apuntando al mismo blanco. De esa forma, es fundamental que exista algún tipo de institución superior de control, que supervise ese tipo de actividad a nivel nacional, evitando cualquier posibilidad de sobreposición de acciones o competencias.

212. El uso de la acción encubierta debe tener en cuenta los aspectos legales relativos a los derechos y las garantías individuales previstas por el ordenamiento jurídico nacional. De esa forma, el uso de las informaciones obtenidas por ese medio tomará en consideración las leyes que regulan los procedimientos administrativo y penal, particularmente en cuanto a los requisitos de legalidad que deberán poseer las pruebas que se incorporen a un proceso. Eventualmente, las informaciones obtenidas a través de historia-encubrimiento podrán ser usadas para orientar la investigación en curso.

## **vi. Vigilancia**

**Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.**

213. Esta técnica operacional tiene por objetivo mantener el “blanco” bajo observación. Puede planearse como una vigilancia aislada o como apoyo a otras acciones. Los principales propósitos de la vigilancia son:

- identificar blancos, descubrir sus actividades ilícitas, el patrimonio oculto y sus contactos,
- identificar los medios de comunicaciones usados por los blancos,
- observar las actividades y rutinas de instalaciones y áreas,
- identificar la situación de propiedades que esconden las actividades clandestinas,
- obtener informaciones a ser usadas después en una entrevista,
- verificar la lealtad de denunciante e identificar vigilancia adversa.

214. La vigilancia puede ejecutarse de forma fija o móvil. En la forma fija, los agentes permanecen en posición estable y adecuada, observando el blanco. En la forma móvil, la locomoción se hace a pié o en vehículos, siguiendo el blanco.

215. Las anotaciones referentes a la vigilancia deben ser diarias y detalladas. Al final del operativo, debe hacerse un informe registrando los datos obtenidos y las conclusiones sobre los hechos.

216. Siempre que sea posible, debe haber un grupo de contra-vigilancia para proteger la seguridad de los agentes y equipos involucrados en la vigilancia principal. Esta precaución es especialmente necesaria en los casos de vigilancia fija a descubierto. O sea, aquella realizada en lugar donde potencialmente estaría bajo la visión del blanco.

217. La vigilancia técnica que se caracteriza por el uso de medios auxiliares (ópticos, mecánicos o electrónicos), puede usarse en conjunto con la vigilancia personal.

218. La opción para la vigilancia también tendrá en cuenta los derechos y las garantías individuales previstas en el ordenamiento jurídico nacional. De la misma manera, el uso de informaciones generadas por esa técnica operacional en la instrucción de procesos, estará condicionada a la atención de las normas reguladoras de los aspectos procesales administrativo y penal. Debe considerarse que, muchas veces, las informaciones obtenidas a través de la vigilancia sólo serán utilizadas para la orientación de investigaciones.

## **vii. Fotografía y Filmación**

Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.

219. Esas técnicas pueden usarse tanto de la manera no ostensiva, buscando evidencias que caractericen ilícitos durante las investigaciones, como de manera perceptible por el blanco. Su utilidad, en ese último caso, puede residir en el registro del cumplimiento de mandatos judiciales de búsqueda y aprehensión.

220. Su uso sigiloso puede realizarse a distancia o de forma camuflada. En este caso, el registro es hecho con el uso de objetos portátiles, en un vehículo técnico o desde inmuebles de apoyo.

221. Normalmente, el conjunto de derechos y garantías individuales relacionadas a la privacidad no prohíbe la fotografía o filmación en las partes expuestas de casas y oficinas.

Siendo así, el registro de imágenes de hechos transcurridos en aquellos ambientes, cuya visualización es pública, no sería considerado prueba ilícita. Aunque es importante que, antes de optar por el uso de documentos que se originan de esa técnica, se obtenga una opinión jurídica del ministerio público. Es aconsejable, no obstante, la verificación de la orientación de los tribunales, a través de consultas a la jurisprudencia específica.

### viii. Búsqueda y aprehensión

Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.

222. Las técnicas empleadas en una acción de búsqueda y aprehensión tienen lugar cuando el caso evolucionó de una investigación en el ámbito administrativo – puramente de actividades de Inteligencia fiscal a una investigación penal destinada a buscar evidencias de práctica de ilícitos penales, ya sea con el propósito de constituir bases o instruir un proceso penal, en la esfera judicial.

223. Además de la obtención de los datos negados que aseguren la determinación precisa de la obligación tributaria, la actividad de búsqueda y aprehensión procura también producir evidencias o pruebas directas para el proceso penal. Sólo así el investigador estará capacitado para proveer informaciones seguras a fin de contribuir en el convencimiento del órgano judicial responsable del juzgamiento de los delitos relacionados tales como fraude, evasión fiscal, lavado de dinero y financiación del terrorismo.

224. Comúnmente, la única manera de obtener informaciones cruciales para una investigación y que, además de eso, posea validez legal para su utilización en procesos judiciales, es la obtención de un mandato judicial. El mandato judicial destinado a la búsqueda y aprehensión de pruebas puede autorizar a los servidores de la administración tributaria a entrar en las instalaciones utilizadas por los sospechosos (empresas, residencias u otros locales considerados de interés), en búsqueda de documentos, medios magnéticos o equipos. De ese modo autorizados, tales agentes podrán obtener esas evidencias a fin de analizarlas mejor, conservándolas para su posterior presentación ante el órgano juzgador.

225. Dependiendo de la legislación de cada país, la orden de búsqueda y arresto tendrá o no como requisito de legalidad su ejecución por parte del órgano policial competente. De cualquier forma, en las órdenes de búsqueda y arresto pedidos al poder judicial por la administración tributaria debe constar la solicitud para que su realización solamente se de con la efectiva participación de los servidores de esa administración. Pues, en esos casos, serán esos los servidores técnicamente capacitados a seleccionar las mejores pruebas y evidencias relacionadas a la práctica de los ilícitos tributarios, financieros o aduaneros, si fuera el caso.

226. Siendo esa una acción extremadamente invasiva en la vida de los ciudadanos, la búsqueda y aprehensión, además de ser autorizada por la autoridad judicial competente, debe seguir algunas etapas que posibiliten el éxito de la operación. Con ese objetivo, serían útiles las siguientes acciones por parte de los servidores de la administración tributaria, en el intento de aumentar la eficacia de la solicitud y ejecución de una orden de allanamiento.

- Presentación de solicitud de orden de allanamiento a la autoridad judicial. Ese requerimiento debe contener informaciones y evidencias suficientes para convencer al juez de la administración tributaria que posee elementos suficientes que acreditan que el sospechoso cometió un ilícito tributario o financiero.

- Reconocimiento de los locales en los cuales fue solicitada la búsqueda y aprehensión, siendo a partir de ahí elaborada una planificación indicando determinados aspectos de interés para el cumplimiento del mandato tales como: planta baja de las instalaciones, presencia de cámaras de monitoreo, salas de interés específico, localización de archivos, computadores o servidores de red, identificación de empleados en cargos de jefatura (que potencialmente tengan conocimiento de señas de sistemas de informática), etc.
- Se deben tomar cuidados especiales con relación a la seguridad personal de los agentes involucrados en el cumplimiento de la orden. La óptica de la seguridad deberá permear todas las fases del planificación de una búsqueda y arresto judiciales, a comenzar por el reconocimiento del local de su cumplimiento, donde serán identificados aspectos tales como la cantidad de guardias de seguridad armados, la proximidad de hospitales, la necesidad de utilización de chalecos a prueba de balas, armamento personal, etc.
- Habiéndose aprobado la búsqueda y aprehensión, éstas deben ser ejecutadas en los locales aprobados, con un equipo de búsqueda autorizado y previamente capacitado, equipado e instruido respecto a la planificación de dicha operación, para la localización y aprehensión de los registros mencionados en la orden. Ese entrenamiento es esencial, ya que se ve la necesidad de que todos en el equipo tomen cursos que los califiquen a ejecutar sus respectivas tareas, manteniendo una estandarización y homogeneidad en sus procedimientos;
- Elaboración de informe detallado, destinado al juez que autorizó la búsqueda y aprehensión, respecto a todo el material aprehendido, así como los hechos ocurridos durante su ejecución.

227. La búsqueda en las computadoras constituye un conocimiento esencial para el éxito de la técnica de búsqueda y aprehensión. En la actual era de la electrónica, se puede decir que la casi totalidad de las empresas o los mismos individuos con interés tributario almacenan significativas cantidades de datos en sistemas computarizados. Así, se hace necesario dominar técnicas especializadas para la localización y obtención de esos registros, garantizando su admisibilidad como pruebas en el proceso judicial. O sea, las copias hechas deben ser totalmente idénticas a los registros que constan en los medios magnéticos reproducidos en ocasión de la búsqueda y aprehensión. Así, esas “copias-espejo” conservarán las evidencias aprehendidas de eventuales alegaciones de alteraciones por parte de la defensa.

228. Por lo tanto, siempre que el previo reconocimiento de los locales a ser sometidos a una orden de allanamiento revela la existencia de datos almacenados en computadores, es fundamental la presencia, en el equipo de búsqueda y aprehensión, de agentes con entrenamiento específico en la búsqueda de sistemas computarizados y en la recuperación de ese tipo de evidencias. Esos mismos especialistas podrán, una vez que hayan recuperado las informaciones que aparecen en medio magnéticos, prepararlas para ser usadas por los agentes a cargo de la investigación.

229. Finalmente, cabe destacar que, en ciertos sistemas jurídicos, los medios magnéticos solo servirán como pruebas válidas si la autoridad judicial competente para aprobar la búsqueda expresamente autorizara el arresto de esos medios. Así, esa particularidad presente en algunas legislaciones también deberá ser tomada en cuenta cuando se hace la solicitud de ese tipo de orden judicial.

## **b. Metodología de producción del conocimiento**

**Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.**

230. La metodología para la producción del conocimiento debe comprenderse bien y debe usarse de una manera adecuada. Sólo de esa manera puede asegurarse un procedimiento uniforme entre todos los agentes que llevan a cabo actividades de Inteligencia fiscal, particularmente de aquellos que actúen como analistas de información.

231. La metodología de producción de conocimiento, en lo que se refiere a las actividades de Inteligencia, está dividida en cinco fases: planeamiento, reunión, análisis y síntesis, interpretación y conclusión, y la posterior difusión. Esas fases no necesitan ser seguidas de una manera lineal, pudiendo eventualmente estar sobrepuestas o incluso tener una u otra suprimida.

232. Se buscará exponer, a continuación, de una manera resumida, a que se refiere cada una de esas fases.

### **i. Planificación**

**Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.**

233. La planificación de cualquiera acción a ser ejecutada por la Inteligencia fiscal tiene como objetivo ordenar, sistematizar el trabajo a ser desarrollado, con miras a alcanzar el fin propuesto de una manera metódica y racional. Para eso, deben observarse los principios básicos listados a continuación, conforme se definen en el punto VI.4.b: el principio de la objetividad, el principio de seguridad, el principio de oportunidad, el principio de control, el principio de imparcialidad y el principio de simplicidad.

234. Las investigaciones deben planearse de manera que se concluyan en el menor plazo posible. Así y todo, la asignación de recursos materiales y humanos para las acciones de Inteligencia se hará mejor si tales acciones estuvieran previamente delineadas en un plan de investigación a ser actualizado periódicamente. Ese plan, claramente, debe ser coherente con las metas de trabajo de la administración tributaria a la cual está subordinada la Inteligencia fiscal.

235. En la formulación del planeamiento, el funcionario de la Inteligencia fiscal debe determinar que información es necesaria, la importancia relativa de los datos buscados, la secuencia de la investigación y la selección de las mejores fuentes de información. En la selección de esas fuentes deben atenderse algunos criterios. De esa manera, es importante considerar si la fuente contiene datos completos y reunidos de manera concisa y perfecta. También se recomienda verificar si la fuente permitirá una colecta o busca inmediata; si es conveniente o económico su uso; así como se exigirá acciones ostensivas o no.

236. Algunos aspectos del planeamiento son esenciales al buen curso de la investigación, siendo útil su verificación previa. Así, deben delimitarse perfectamente los hechos o situaciones que serán enfocados en el conocimiento a ser producido, de manera que se eviten gastos innecesarios de tiempo y recursos públicos. En el mismo análisis debe ser determinada la amplitud del asunto en el tiempo, identificando quién sería el destinatario o potenciales usuarios del conocimiento a ser producido, así como el plazo disponible para la producción y difusión del conocimiento.

237. El planeamiento definirá los aspectos esenciales del trabajo, cuyas respuestas deben ser obtenidas por el equipo de investigación: preguntas abiertas, nuevos elementos de convicción, indicaciones o pruebas deseables, etc. De esa forma, en resumen, aparecen a continuación algunos puntos importantes, a ser considerados al planear una actividad de Inteligencia fiscal:

- Su inicio se debe basar en criterios de selección definidos y documentados.
- Se deben especificar sus metas, preferiblemente citando los criterios objetivos por los cuales se dio la selección de los blancos. Si la acción se propone investigar un contribuyente en particular, un determinado segmento de contribuyentes o un determinado sector de la economía.
- Se deben identificar y clasificar los procedimientos de evasión o elusión fiscal a ser controlados, si están asociados a actividades del sector público, a transacciones financieras, procesos, registros contables, beneficios tributarios, etc.
- Se deben fijar los impuestos a ser examinados, así como las normas legales aplicables.
- Es importante, para el manejo de las actividades de Inteligencia fiscal, la previsión de fechas para inicio de los trabajos, la conclusión de las acciones intermediarias de Inteligencia, así como para la efectiva conclusión de investigaciones con la consecuente elaboración del informe final.
- La utilización de papeles de trabajo asociadas a la elaboración de rutinas para la conducción de las investigaciones se considera útil en la estandarización de las acciones de Inteligencia, como también para evitar cualesquiera lagunas en la búsqueda o recopilación de informaciones

238. Los plazos de decadencia o prescripcionales a que están sujetos los ilícitos investigados son también fundamentales para la delimitación del período disponible para la producción del conocimiento. Pues el planeamiento debe considerar que los informes se enviarán, por lo general, a otros sectores de la administración tributaria para iniciar las acciones fiscales pertinentes.

239. Es recomendable que la autorización para iniciar los trabajos de Inteligencia sea condicionada al análisis y aprobación de un planeamiento, en el cual consten esas acciones en forma detallada.

## **ii. Reunión**

240. Dentro de la metodología de Inteligencia para la producción del conocimiento, la reunión se caracteriza como la segunda fase. En esa fase, se desarrollan actividades típicas de esa actividad buscando reunir informaciones o conocimientos, que respondan o complementen los aspectos esenciales de los hechos y situaciones que se desean conocer.

241. En esa fase de reunión es importante que, en primer lugar, sean agotadas las informaciones disponibles sobre los blancos escogidos por medio de investigaciones de las fuentes internas. Estando dichas fuentes disponibles en sistemas de datos computarizados, o en informaciones sobre el contribuyente archivadas por la propia administración tributaria.

242. Sólo después de agotados esos pasos es que se deben iniciar las investigaciones sobre informaciones en posesión de órganos externos. Es claro que, si surge alguna acción de interés relevante, esta podrá ser investigada inmediatamente, de acuerdo también con el principio de oportunidad, cuya aplicación debe permear todas las fases de la actividad de Inteligencia fiscal.

243. En la fase de reunión se usan los instrumentos de diligencia, colecta y búsqueda. En términos de la actividad de Inteligencia fiscal, se entiende por colecta la acción que busca obtener datos disponibles en las fuentes abiertas, tales como notarios, órganos públicos, sistemas de datos internos, etc. (a ese respecto, consultar el sub-punto VI.6.b de este documento). La búsqueda es la actividad no ostensiva dirigida a obtener “datos negados”. Ya la diligencia es definida como la obtención oficial de dato disponible en posesión de los contribuyentes.

244. Para el perfil confidencial característico de los trabajos de Inteligencia, se recomienda que sólo en situaciones excepcionales, las diligencias sean cumplidas frente al contribuyente que sea el blanco principal de las investigaciones. De preferencia, deben ocurrir en la fase final de las actividades.

245. También en la reunión, se recomienda aplicar algún tipo de estandarización en cuanto a la evaluación de determinadas características de las fuentes de información, tales como:

- acceso - primarios o secundarios,
- tipo - personas, organizaciones o medios de comunicación,
- origen - interna o externa a la administración tributaria,
- credibilidad - apreciación sobre su reputación, motivación y grado de confiabilidad de las informaciones ya recibidas

### **iii. Análisis y Síntesis**

246. Esta fase apunta a determinar el valor de los conocimientos y de los datos reunidos, integrándolos en un grupo coherente y ordenado. Se expresarán a través de recursos de lenguaje que demuestren el estado de certeza, opinión o presunción del analista de informaciones.

247. Podrá auxiliar esa integración la organización de ese conjunto de ideas, con base en fracciones significativas, trabajadas coherentemente con el rol de aspectos esenciales que forman el conocimiento en producción.

### **iv. Interpretación y Conclusión**

248. La interpretación y la conclusión son fases que ocurren simultáneamente, donde el analista de Inteligencia procurará expresar el resultado del razonamiento iniciado en la etapa de análisis y síntesis. Con la interpretación el significado de esos hechos o situaciones averiguados a lo largo de las actividades de Inteligencia será por tanto manifestado con carácter conclusivo.

249. Así la evaluación y formación de juicio sobre los hechos conocidos – o sea, su interpretación, en conjunto con las conclusiones alcanzadas, serán expresadas por medio de formas de difusión del conocimiento producido: los informes de Inteligencia.



250. Es importante mencionar que la interpretación y conclusión deben ser objeto de análisis y crítica también por parte de instancias jerárquicamente superiores de Inteligencia fiscal. De esa forma, hace parte de esa etapa el control de calidad de ese principal producto de las actividades de investigación, siendo verificados aspectos desde la coherencia de redacción hasta la evaluación de calidad y suficiencia probatoria de las investigaciones realizadas.

251. En el punto VI.8 se abordan en mayores detalles los tipos de informes normalmente producidos para difundir los resultados alcanzados por las actividades de Inteligencia fiscal.

252. En ese sentido, los agentes de Inteligencia fiscal, particularmente los analistas de información deberán ser capacitados en técnicas de redacción específica, dirigida a permitir la claridad en la exposición y estandarización de los informes.

## **v. Difusión**

**Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.**

253. En esta última y esencial fase de la metodología de producción del conocimiento de Inteligencia se da su forma final, realizando la expedición a sus usuarios.

254. La difusión se da a través del informe, y el conocimiento a ser difundido debe contener todos los elementos necesarios a su entendimiento y a su utilización por los usuarios. Debe constar en el documento el grado de confidencialidad necesario y compatible con el asunto, lo cual determinará el medio de transmisión a ser utilizado.

255. Cuando se discute la difusión del conocimiento, se considera también su diseminación entre los propios profesionales de Inteligencia. Así, se verifica ser sumamente provechoso para la administración tributaria, en términos de agilidad y facilitación de investigaciones, la estructuración de un sistema de información de uso específico de las actividades o unidades de Inteligencia fiscal, con cobertura nacional, según los modelos citados en el punto VI.6.b. iii.

256. Un sistema de ese género podría contener todos los informes ya producidos, así como, un banco de informaciones de interés, el cual podría ser constantemente actualizado por sus funcionarios, cuando ello sea aprobado por la autoridad competente. El aspecto de control gerencial es también beneficiado por la existencia de un sistema de informaciones de Inteligencia, teniendo como finalidad en vista la simplicidad y la rapidez propiciadas en el flujo de las informaciones y en la administración de los recursos humanos y materiales del órgano o actividades de Inteligencia.

## **VI.8. Resultados y Productos de Inteligencia fiscal**

**Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.**

257. Las informaciones obtenidas internamente, aun en la fase inicial de selección de los contribuyentes, además de las investigaciones en fuentes abiertas externas y enriquecidas con los datos negados – extraídos por medio del uso de técnicas operacionales especializadas, son sometidas al proceso de elaboración mental por el analista de informaciones. Las interpretaciones y conclusiones resultantes de ese proceso es lo que

forma el producto más noble de la actividad investigativa: el llamado conocimiento de Inteligencia.

258. En las actividades de Inteligencia, la interpretación y conclusión sobre los hechos investigados estarán incluidos en informes específicos. Cabe resaltar que esos informes podrán ser parciales o finales. Serán parciales cuando, debido a alguna necesidad impostergable – inminente decadencia de la obligación tributaria por ejemplo – fueran producidos antes del cierre definitivo de las investigaciones. En atención al principio de oportunidad también se podrá exigir la confección de un informe parcial: sería el caso, por ejemplo, de la necesidad improrrogable de atrapar a alguien in fraganti en la ejecución de cierto acto ilícito. Es claro que posteriormente a la elaboración, aprobación y envío de un informe parcial, proseguirán los trabajos restantes en el sentido de permitir la difusión del informe final.

259. Los informes de las actividades de Inteligencia fiscal tienen especial relevancia dado que registran la esencia del conocimiento producido, permitiendo que la administración tributaria y, eventualmente otras instituciones, puedan realizar de manera más eficaz, las tareas de sus propias competencias. O sea, las auditorías, fiscalizaciones o la persecución penal, a partir de los datos recopilados y descritos en esos informes, así como la posesión de las pruebas directas o indiciarias que las instruyen.

260. Así, de una manera general, ese producto puede ser destinado a cuatro grandes categorías de objetivos:

- La identificación de posibles ilícitos tributarios con repercusión penal, acompañada de la descripción sobre las investigaciones realizadas y las conclusiones y pruebas obtenidas sobre las personas o instituciones que se consideran han practicado esos ilícitos. El objetivo es servir de base a las subsecuentes auditorías de los sectores competentes de la administración tributaria, como a los procesos penales a ser promovidos por el ministerio público en el ámbito de justicia.
- La identificación de ilícitos tributarios de carácter meramente civil, acompañada de la descripción sobre las investigaciones realizadas y las conclusiones y pruebas obtenidas sobre las personas o instituciones que se consideran que han cometido esos ilícitos. Se destina a servir de base inmediata a las auditorías fiscales por parte de los sectores competentes de la administración tributaria.
- El asesoramiento técnico a los diversos sectores de la administración tributaria o aduanera, a la alta dirección de esas administraciones, o al ministerio de hacienda, economía o finanzas. Dirigido, típicamente al perfeccionamiento de los procedimientos administrativos y cuestiones de política tributaria o aduanera.
- El asesoramiento con relación a asuntos de interés nacional y estratégico, destinado a otras instituciones de administración pública de cualesquiera de los poderes cuando se basan en informaciones no sujetas al secreto fiscal. Tiene por fin permitir que esos órganos públicos tomen las providencias que juzguen necesarias, en el ámbito de sus competencias legales.

261. Esos productos se podrán presentar en formas diversas, dependiendo también de la finalidad a la que se destinen. Es importante que las normas internas reguladoras de las actividades de Inteligencia fiscal estandaricen perfectamente los tipos de documentos más comunes, incluyendo además, modelos de esos documentos. Tales normas, conforme a lo

mencionado en el punto VI.7.b.iv, también deben prever un riguroso control de la calidad de esos informes, previo a la aprobación de su envío a los destinatarios finales.

## **VI.9. Principios éticos y morales de la actividad de Inteligencia fiscal.**

**Ver en el Anexo 1 las mejores prácticas presentadas con respecto a este tema.**

262. Los conocimientos que se originan en la actividad de Inteligencia fiscal, con observación de la estricta obediencia a la Ley y respetadas las garantías individuales, son producidos bajo el principio que los intereses de la sociedad prevalecen sobre los de las personas, grupos, corrientes u organizaciones.

263. De esa manera, es fundamental prestar atención especial a la selección y formación de los que actúen en esas actividades. Se desarrollarán sólidas bases éticas para calificar a ese agente para la obediencia de los patrones de conducta, recomendados al desarrollo de la actividad de Inteligencia. Así, ocurriendo dudas de orden moral en el desarrollo de sus tareas, se evitarán desviaciones en el compromiso del agente de Inteligencia con la verdad de los hechos y con el ordenamiento jurídico nacional.

264. Resumiendo, es fundamental que los agentes de Inteligencia estén imbuidos de los principios éticos y morales que deben orientar sus actividades, además de asumir una conducta irreprochable.

265. Sin embargo, es necesario también que la alta dirección de la administración tributaria, así como sus respectivas áreas tácticas, crean indudablemente en la finalidad de la actividad de Inteligencia como apoyo para el planeamiento y la toma de decisiones, además de la certeza que los conocimientos que se originan en esa actividad, serán siempre producidos bajo el principio de la prevalencia de los intereses de la sociedad. Los conceptos éticos, sin embargo, garantizarán que ese tal prevalencia no sirva como excusa para relativizar derechos y garantías individuales constitucionalmente previstos.

266. Los valores éticos y morales vigentes en el órgano de Inteligencia fiscal estarán expresados, de preferencia, en el mismo código de ética que compromete formalmente las actitudes y la conducta de los agentes de toda la administración tributaria. El código de ética buscará asegurar también que, a lo largo del proceso de producción de informaciones estratégicas, los conocimientos adquiridos no vengán a tener un uso diverso a su fin específico, favoreciendo indebidamente personas o grupos.

267. En este sentido es de gran importancia que sea dada amplia divulgación del resultado alcanzada por el Grupo de Trabajo del Código de Conducta y Ética del CIAT, buscando difundir y capacitar a los funcionarios de las administraciones tributarias, en los principales temas o aspectos identificados como esenciales para el establecimiento de una conducta que sea considerada como patrón para los agentes de Inteligencia y de toda la administración.

268. De esa forma, en el Código de Ética del CIAT, aprobado en la Asamblea realizada en Argentina, en abril de 2005, están establecidos los principios que rigen la conducta de los funcionarios de la administración tributaria, debiendo ser enfatizados algunos de ellos:

- **Cumplimiento de la ley**

Los funcionarios tributarios deben aceptar que la base para la toma de decisiones éticas y de buena conducta está en cumplir rigurosamente con las leyes del país.

- **Compromiso personal**

Los funcionarios tributarios deben asumir la responsabilidad personal de leer, comprender y promover el cumplimiento de los principios contenidos en el código de conducta.

- **Relaciones con las partes interesadas**

Se espera que los funcionarios de la administración tributaria traten a los demás funcionarios del gobierno, superiores, subordinados y colegas con cortesía y respeto, realizando sus funciones con las más altas normas de profesionalismo y cooperación.

- **Soborno**

Los funcionarios tributarios deben siempre rechazar cualquier propuesta de soborno o corrupción. Aquéllos que ofrezcan, soliciten o acepten soborno estarán sujetos a las sanciones previstas en la ley.

De la misma manera, cualesquiera tentativas por parte de los contribuyentes o miembros de los sectores empresariales de ofrecer compensaciones u otros beneficios a cambio de favores o tratamiento especial deberán ser informadas inmediatamente a los superiores jerárquicos.

- **Conflicto de intereses**

Es responsabilidad de los funcionarios de la administración tributaria evitar situaciones que lleven a un conflicto de intereses real o potencial, siendo ese procedimiento una exigencia del cargo.

- **Confidencialidad y uso de información secreta**

La protección de la privacidad de los contribuyentes, de los funcionarios tributarios y del público en general es esencial para la integridad de la administración tributaria y para el funcionamiento de todas las operaciones que requieran la conservación de informaciones personales, sean ellas provistas por los ciudadanos o empresas en cumplimiento con las obligaciones legales accesorias.

Los funcionarios tributarios deben mantener en la más estricta confidencialidad toda información archivada por la administración tributaria y sólo pueden revelarla al propio contribuyente, a su representante autorizado o a otras personas o instituciones conforme a lo establecido en la ley.

Además de eso, tales funcionarios no deben acceder a esas informaciones almacenadas por la administración tributaria, a menos que lo requiera específicamente el trabajo que están desarrollando. Esas informaciones secretas no deben, bajo ninguna circunstancia, ser utilizadas en provecho o para ventaja personal de tales funcionarios, sus familias o cualquier otra persona o institución.

En fin, los funcionarios tributarios deben salvaguardar la información oficial. Por eso, esa información solamente podrá ser utilizada, procesada, almacenada o manejada para los fines especificados por la propia administración tributaria.

## VII. Conclusión

269. A lo largo de la historia humana, una constante en las relaciones entre los ciudadanos y el Estado ha sido la búsqueda de una tributación justa e isonómica. Ese saludable conflicto ha demostrado ser extremadamente provechoso, tanto que la *Magna Carta*, considerada como la primera constitución nacional en delimitar los poderes de un soberano y atribuir garantías a los ciudadanos surgió justamente con la finalidad de contener el apetito tributario del Rey Juan Sin Tierra allá por el año 1215 en la Inglaterra medieval.

270. La aspiración de la justicia social y tributaria abarca también la búsqueda del Estado de una tributación ecuánime de los ciudadanos. En una evolución histórica, la Asamblea Nacional francesa elaboró la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, el 26 de agosto de 1789. En ese documento fundamental para la historia humana, hay dos artículos que tratan específicamente de la importancia de la tributación para la sociedad. Ellos son<sup>2</sup>:

*“Artículo 13. Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración es indispensable una contribución común: ella debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos, de acuerdo a sus capacidades.*

*Artículo 14. Todos los ciudadanos tienen el derecho de constatar ellos mismos o por medio de sus representantes la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de dar seguimiento a su cuota base, cobro y duración.”*

271. O sea, el ideal de la tributación proporcional a la capacidad contributiva de cada uno sólo se logrará si esa tributación se aplica también efectivamente a las personas o instituciones que se oponen al pago de la parte que le corresponde en la distribución de la carga tributaria nacional. La lógica es simple: si todos contribuyen en su debida y justa proporción, la tributación individual necesariamente será menos onerosa.

272. Es en ese contexto histórico y social en que desde finales del siglo XX, se viene consolidando una nueva sociedad global, interconectada tanto en términos de comunicación instantánea como por medios de transporte que permiten el rápido y seguro desplazamiento de personas y bienes. Dicho escenario acabó por propiciar, de la misma forma, facilidades antes impensables en términos de la práctica de ilícitos financieros y tributarios, ahora de alcance transnacional y, frecuentemente, intencionalmente complejos en su estructuración.

273. Así, frente a esos nuevos desafíos, no hay más dudas sobre la necesidad de que las administraciones tributarias se mantengan actualizadas y bien equipadas en términos de recursos humanos, materiales, institucionales y legislativos. En ese sentido, una solución que viene presentando resultados positivos es la institucionalización de actividades de Inteligencia fiscal en el ámbito de esas administraciones.

---

<sup>2</sup> Texto traducido del original en francés:

*“Art. 13: Pour l’entretien de la force publique, et pour les dépenses d’administration, une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.”*

*“Art.14: Tous les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d’en suivre l’emploi et d’en déterminer la quotité, l’assiette, le recouvrement et la durée.”*

274. Al final de casi dos años de esfuerzo conjunto, los países participantes del grupo de trabajo sobre Inteligencia fiscal del CIAT concluyeron, en forma de este Manual, que es fundamental recomendar a aquellas administraciones tributarias nacionales que aún no desarrollen actividades de Inteligencia fiscal a iniciar estudios dirigidos a su implementación.

275. Igualmente, el presente manual intenta contribuir al perfeccionamiento de esas actividades también en los países donde ya son ejercidas. Esa intención es materializada por el anexo de mejores prácticas, el cual presenta, siempre con referencias al texto del manual, innumerables y diversas experiencias encaminadas al grupo de trabajo por diversos países que, en varios niveles de madurez institucional, ya se lanzaron al desafío de construcción de una Inteligencia fiscal.

276. Del conjunto de experiencias analizadas, se concluyó ser de extrema importancia el funcionamiento pleno y eficiente de las actividades de Inteligencia en el ámbito de las administraciones de tributos. Condición esta vista en este reporte como esencial para el efectivo combate a los ilícitos financieros, tributarios y aduaneros practicados por verdaderas organizaciones criminales y, eventualmente, también terroristas.

## VIII. Glosario

277. Teniendo en vista las especificidades del asunto tratado, así como el uso de algunos términos propios de la actividad de Inteligencia, se juzgó fundamental que este documento contenga un listado de esas palabras, acompañadas de sus respectivos significados.

**Agente operacional:** también conocido como oficial de operación, es el agente que ejecuta actividades externas de búsqueda de datos negados, ostensiva o no, a través de la aplicación de técnicas operacionales especializadas de Inteligencia. Por esa razón, es esencial que su calificación incluya interés natural sobre el uso de equipos que hagan posible la aplicación de esas técnicas.

**Ambiente operacional:** lugar dónde se ejecutará o se desarrollará cualquier técnica o acción especializada.

**Analista de informaciones:** también conocido como analista de Inteligencia, es el agente que, en posesión de informaciones obtenidas de fuentes abiertas o cerradas, está calificado para interpretar hechos, documentos, acontecimientos y coyunturas, buscando a la producción de conocimientos de interés específico de la administración tributaria. El perfil intelectual de ese funcionario debe hacerle posible elaborar conocimientos no sólo de carácter retrospectivo, pero también de carácter prospectivo, dirigidos a la evaluación de posibles escenarios futuros.

**Autoridad pública responsable de la supervisión externa:** es la autoridad del poder público que, perteneciendo o no a la administración tributaria, es responsable del control de la legalidad de las actividades de Inteligencia fiscal, garantizando su actuación conforme a las previsiones legales y atendiendo a los intereses de la sociedad en general.

**Blanco:** es el objeto de la operación de Inteligencia o investigación. Puede ser una persona, una organización, documentos o recursos materiales.

**Búsqueda:** es la actividad no ostensiva dirigida a la obtención de datos negados, protegidos por sus detentadores. Se da, normalmente, por medio del uso de técnicas especializadas de Inteligencia, tales como la vigilancia, búsqueda y aprehensión, la utilización de informantes, la operación encubierta, etc.

**Capilaridad:** término oriundo de la doctrina de Inteligencia. En estos términos, una alta capilaridad significa un alto grado de acceso a informaciones distribuidas por el territorio nacional. Ese acceso puede resultar multiplicado si el órgano de Inteligencia en análisis posee instalaciones o contactos dispersados en esa base territorial. Ese principio es de interés especial para Estados nacionales con base territorial extensa.

**Carrusel:** nombre dado a un tipo de fraude contra el Impuesto al Valor Agregado (IVA), organizado por varias empresas. Es muy común en la Unión Europea (UE), donde involucra a empresas con sede en, por lo menos, dos países integrantes o, eventualmente, externos a la UE. Ese esquema pretende:

- repartir el IVA eludido entre los participantes del esquema;
- conseguir la deducción o reembolso del IVA, que nunca fue inicialmente recaudado;
- disminuir el precio final de la mercadería.



El fraude se inicia con el establecimiento de una red de empresas establecidas en dos o más países de aquel bloque económico que realizan importaciones y exportaciones entre sí. De estas, algunas tienen como objetivo “crear” el crédito del IVA mediante un circuito de facturaciones. En este tipo de fraude típicamente participan:

- una empresa proveedora localizada en otro país; de hecho, esto permite el ingreso legal de mercaderías al país, sin pagar el IVA en la Aduana;
- una empresa dentro del país denominada “taxi” (también llamada “missing trader”), con irregularidades en el área fiscal, encargada de facturar mercadería con un IVA deducible para su cliente, a un precio inferior al precio de compra, más, al mismo tiempo, sin recoger para el tesoro el IVA cobrado; y
- una empresa reductora (beneficiaria de la deducción) en el mismo país, principal beneficiaria del esquema, la cual, generalmente, es el mayorista y se dedica a una actividad real, parcialmente fuera del circuito “carrusel”.

Al final del circuito de facturaciones, la mercadería podrá retornar a su punto de partida con un precio inferior. O sea, el IVA no recogido es distribuido entre todos los participantes del circuito.

**Colecta:** acción que busca obtener datos disponibles en las fuentes abiertas, tales como escribanías, órganos públicos, sistemas de datos, etc. A cuenta de eso, esa actividad no exige la utilización de técnicas especializadas de Inteligencia.

**Compartimentalización:** principio de la actividad de Inteligencia que determina que las informaciones sobre los trabajos en proceso de producción, sólo serán compartidas con aquellos que tienen necesidad de conocerlas, o sea, que necesiten esas informaciones para el desarrollo de alguna actividad específica.

**Conocimiento de Inteligencia:** es el resultado de las evaluaciones, interpretaciones y conclusiones alcanzadas con respecto a datos e informaciones que fueron reunidas por el profesional de Inteligencia fiscal a lo largo de una investigación. O sea, es un producto acabado oriundo de un exhaustivo trabajo intelectual efectuado sobre las informaciones obtenidas mediante las simples recopilaciones de datos, o por su búsqueda por medio de la aplicación de técnicas especializadas. Tiene por finalidad dar a conocer o permitir que el usuario obtenga conclusiones relacionadas con los hechos o situaciones de su interés institucional.

**Cracker:** término que denomina a las personas que buscan obtener ventaja material, destruyendo, alterando y plantando informaciones en los sistemas y ambientes computacionales. Normalmente actúan de mala fe y son clasificados como delincuentes.

**Dato negado:** es la información de interés del órgano de Inteligencia, pero que no está disponible en las fuentes abiertas, por encontrarse protegida por detentor, cuyo acceso sólo es posible a través del uso de una técnica operacional especializada. Se percibe que los individuos pueden optar por ocultar esas informaciones de la administración tributaria por medio de acciones fraude - en la ausencia o en el suministro de datos erróneos, o de simulación - en la ocultación de una actividad ilegal por una estructura de apariencia lícita. El objetivo usual es el de evitar que la administración tributaria conozca la real extensión de las actividades o rendimientos tributarios, tratando de hacer difícil la debida imposición.

**Data mining:** es un tipo de programa aplicativo computacional (software) destinado a facilitar el análisis de los datos brutos existentes en bases de datos de elevadas dimensiones. Esos programas extraen y manipulan la información necesaria de esas bases de datos, de acuerdo con parámetros especificados por el programador.

**Diligencia:** se define como la obtención oficial de dato disponible, en posesión de contribuyentes, sean personas o empresas.

**Fuentes primarias:** son aquellas cuyo acceso a las informaciones sobre el hecho o situación de interés se dio directamente, sin intermediarios.

**Fuentes secundarias:** son aquellas que tuvieron acceso a las informaciones de forma indirecta, o a través de las fuentes primarias o de otras fuentes secundarias.

**Hacker:** término que denomina individuos con elevados conocimientos en el área de la tecnología de la información, los cuales, sin autorización, modifican, alteran y personalizan sistemas de computación ajenos. Encaran sus acciones simplemente como un desafío intelectual y se proponen, normalmente, la adquisición de conocimiento, diversión y autopromoción.

**Ilícito:** término que incluye todas las actividades no permitidas legalmente. Abarca tanto el ilícito civil, del cual resulta perjuicios a los derechos ajenos, como el ilícito penal, o crimen. Este se relaciona a las acciones intencionalmente cometidas, prohibidas por ley, con amenaza de pena instituida en beneficio de la colectividad y seguridad social del Estado.

**Principio de Oportunidad:** se refiere a la importancia atribuida al elemento temporal en el desarrollo de acciones y en su difusión. O sea, en muchos casos, sólo se alcanzará el éxito en la búsqueda de determinada información o evidencia si la acción especializada adecuada fue ejecutada en una determinada oportunidad, la cual pueda que no se repita. Otro aspecto de ese principio se relaciona a los resultados obtenidos, habida vista que los conocimientos así obtenidos deben ser difundidos en un plazo adecuado, de tal forma que permita su eficaz utilización.

**Técnicas operacionales especializadas de Inteligencia:** técnicas utilizadas en las investigaciones con el uso de recursos humanos y equipos especializados, a fin de identificar blancos o segmentos económicos de interés, así como para obtener datos negados necesarios para la producción de conocimiento. Como ejemplos, se pueden citar las técnicas de entrevista, de fotografía y de vigilancia.

## Participantes del Grupo de Trabajo de Inteligencia fiscal del CIAT

### **Brasil (coordinación técnica):**

Ana Paula Lacerda Santos  
Copei / Secretaria da Receita Federal  
Teléfono: (55) 61-3412-5559  
[Ana-paula.santos@receita.fazenda.gov.br](mailto:Ana-paula.santos@receita.fazenda.gov.br)

Gerson D'Agord Schaan  
Coordenador-Geral de Pesquisa e Investigação  
Copei / Secretaria da Receita Federal  
Teléfono: (55) 61-3412-5559  
[Gerson.Schaan@receita.fazenda.gov.br](mailto:Gerson.Schaan@receita.fazenda.gov.br)

Marcelo Lyra Simões Ferreira  
Copei / Espei07 / Secretaria da Receita Federal  
Teleéono: (55) 21-3805-4300, fax: (55) 21-3805-4331  
[Marcelo.lyra-ferreira@receita.fazenda.gov.br](mailto:Marcelo.lyra-ferreira@receita.fazenda.gov.br)

Ricardo Lopez Armesto  
Copei / Espei07 / Secretaria da Receita Federal  
Teléfono: (55) 21-3805-4300, fax: (55) 21-3805-4331  
[Ricardo.Armesto@receita.fazenda.gov.br](mailto:Ricardo.Armesto@receita.fazenda.gov.br)

### **Canadá:**

David Snider  
Canada Customs and Revenue Agency  
Teléfono: (1) 613-952-6328, fax: (1) 613-948-8792  
[David.Snider@ccra-adrc.gc.ca](mailto:David.Snider@ccra-adrc.gc.ca)

Ray Jones  
Canada Revenue Agency  
Former Director General, Investigation Directorate  
Compliance Programs Branch  
Telefone: (1) 613-957-7780  
[jones-bandr@rogers.com](mailto:jones-bandr@rogers.com)

### **Chile:**

Enrique Rojas Hidalgo  
Jefe del Dpto. de Fiscalización Selectiva e Internacional  
de la Subdirección de Fiscalización  
Teléfono: (56) 2-3951217, fax: (56) 2-3951755  
[erojas@sii.cl](mailto:erojas@sii.cl)

**Colombia:**

Plinio Zarta Ávila  
Asesor del Despacho del Director, DIAN  
Teléfono: (57) 12-212780  
[pzartaa@dian.gov.co](mailto:pzartaa@dian.gov.co)

**Estados Unidos da América:**

Donald P. Merz  
Investigador Criminal  
Operations Policy & Support International, Criminal Investigation Division, HQ  
Internal Revenue Service  
Teléfono: (1) 202-622-5209  
[Don.merz@ci.irs.gov](mailto:Don.merz@ci.irs.gov)

**Francia:**

Bernard Bruchet  
Jefe de Servicio Departamental de Inteligencia  
[bernard.bruchet@dgi.finances.gouv.fr](mailto:bernard.bruchet@dgi.finances.gouv.fr)

**Países Bajos:**

Paul van Dijk  
The Netherlands Tax and Customs Administration  
Teléfono: (070) 342-7149, fax: (070) 342-7907  
[p.dijk@minfin.nl](mailto:p.dijk@minfin.nl)

**Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT**

Marc Amoroux  
Jefe de la Misión Francesa ante el CIAT  
Teléfono: (507) 300-4154, fax (507) 223-6171  
[Mamouroux@ciat.org](mailto:Mamouroux@ciat.org)

Márcio Verdi  
Director de Planificación Estratégica y Estudio  
Teléfono: (507) 300-4152, fax: (507) 264-4126  
[mverdi@ciat.org](mailto:mverdi@ciat.org)

Ruth Harding  
Asistente del Director de Planificación Estratégica y Estudios  
Teléfono: (507) 223-1075, fax: (507) 264-4126  
[rharding@ciat.org](mailto:rharding@ciat.org)

## **ANEXO 1: BUENAS PRÁCTICAS SOBRE INTELIGENCIA FISCAL**

**Este anexo cuenta con experiencias en materia de Inteligencia fiscal enviadas por los siguientes países miembros del CIAT.**

**Brasil**

**Canadá**

**Chile**

**Colombia**

**España**

**Estados Unidos**

**Francia**

**México**

**Países Bajos**

**Perú**

**República Checa**

## Índice (Anexo I)

<b>PRESENTACIÓN.....</b>	<b>66</b>	
I. SINOPSIS.....	67	
II. INTRODUCCIÓN.....	67	
III. PROPÓSITO.....	67	
IV. OBJETIVOS.....	67	
V. PRINCIPALES DESAFÍOS QUE DEBEN SER ENFRENTADOS POR LA INTELIGENCIA FISCAL.....	68	68
Brasil:.....	68	
EEUU:.....	68	
VI. ASPECTOS O TEMAS DE INTELIGENCIA FISCAL.....	69	
VI.1. CAMPO DE ACTUACIÓN Y OBJETIVOS DE LA INTELIGENCIA FISCAL.....	69	
Brasil:.....	69	
EEUU:.....	69	
VI.2. CONFIGURACIÓN, POSICIÓN Y AUTONOMÍA FINANCIERA DE LAS UNIDADES DE INTELIGENCIA FISCAL EN LA ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	71	
a. <i>Estructura Centralizada</i> .....	71	
Brasil:.....	71	
EEUU:.....	72	
República Checa:.....	74	
b. <i>Estructura descentralizada</i> .....	75	
Canadá:.....	75	
Chile:.....	76	
Colombia:.....	77	
Francia:.....	78	
México:.....	81	
Países Bajos:.....	81	
Perú:.....	82	
c. <i>Autonomía financiera</i> .....	82	
Brasil:.....	82	
Canadá:.....	83	
EEUU:.....	83	
VI.3. COORDINACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE INTELIGENCIA FISCAL CON OTROS ORGANISMOS DE ESTADO.....	84	
Brasil:.....	84	
EEUU:.....	85	
Francia:.....	85	
a. <i>Intercambio de informaciones economico-fiscales entre administraciones tributarias</i> .....	85	
Brasil:.....	85	
Canadá:.....	85	
EEUU:.....	86	
Francia:.....	86	
b. <i>Intercambio de informaciones economico-fiscales entre administraciones tributarias y órganos estatales diversos</i> .....	86	
Brasil:.....	86	
Canadá:.....	87	
Chile:.....	87	
EEUU:.....	88	
Francia:.....	88	
Países Bajos:.....	90	

c.	<i>Intercambio internacional de informaciones económico-fiscales</i> .....	90
	Brasil:.....	90
	Canadá: .....	92
	EEUU:.....	92
	Francia: .....	93
VI.4.	BASE NORMATIVA PARA LA ACTUACIÓN DE LA INTELIGENCIA FISCAL .....	93
a.	<i>Competencias legales</i> .....	93
	Brasil:.....	93
	Canadá: .....	94
	EEUU:.....	94
b.	<i>Principios básicos</i> .....	94
c.	<i>Políticas y procedimientos</i> .....	94
	Brasil:.....	94
	Canadá: .....	95
	EEUU:.....	95
d.	<i>Deber de protección institucional</i> .....	95
	Brasil:.....	95
	Colombia:.....	97
	EEUU:.....	97
VI.5.	PERFIL Y HABILIDADES DE LOS FUNCIONARIOS QUE PARTICIPAN DE LA ACTIVIDAD DE INTELIGENCIA FISCAL.....	98
	Brasil:.....	98
	Canadá: .....	99
	Chile:.....	99
	EEUU:.....	99
	Francia: .....	101
VI.6.	FUENTES DE INFORMACIÓN Y HERRAMIENTAS PARA LA INTELIGENCIA FISCAL. 102	
a.	<i>Fuentes Cerradas</i> .....	102
xxxix.	Humanas.....	102
	Brasil:.....	102
	EEUU:.....	103
xl.	Señales .....	103
	Brasil:.....	103
	EEUU:.....	104
xli.	Imágenes .....	104
	Brasil:.....	104
	EEUU:.....	104
b.	<i>Fuentes Abiertas</i> .....	104
i.	Públicas .....	104
	Brasil:.....	104
	EEUU:.....	104
ii.	Fuentes accesibles por las administraciones tributarias.....	105
	Brasil:.....	105
	Canadá: .....	106
	EEUU:.....	106
iii.	Fuentes internas de las administraciones tributarias.....	106
	Brasil:.....	106
	Canadá: .....	107
	Chile:.....	108
	España:.....	110
	EEUU:.....	110
	Francia: .....	112

VI.7. TÉCNICAS Y METODOLOGÍAS DE ACTUACIÓN DE LA INTELIGENCIA FISCAL.....	113
Canadá: .....	113
Chile:.....	113
EEUU:.....	120
a. <i>Técnicas operacionales especializadas de Inteligencia fiscal</i> .....	120
i. Técnicas de Análisis e identificación de objetos de interés .....	120
Brasil:.....	120
Canadá: .....	121
EEUU:.....	121
Francia: .....	122
Países Bajos:.....	123
ii. Utilización de informantes .....	124
Brasil:.....	124
Colombia:.....	125
EEUU:.....	125
Francia: .....	126
iii. <i>Reconocimiento</i> .....	126
Brasil:.....	126
Francia: .....	127
iv. <i>Entrevista</i> .....	128
Brasil:.....	128
EEUU:.....	129
v. <i>Historia-sigilosa y Operación secreta</i> .....	129
Brasil:.....	129
EEUU:.....	130
Francia: .....	131
vi. <i>Vigilancia</i> .....	132
Brasil:.....	132
EEUU:.....	132
vii. <i>Fotografía y filmación</i> .....	132
Brasil:.....	132
EEUU:.....	133
viii. <i>Busca y Aprehensión</i> .....	133
Brasil:.....	133
Canadá: .....	134
EEUU:.....	135
b. <i>Metodología de producción del conocimiento</i> .....	138
Brasil:.....	138
EEUU:.....	140
i. Planeamiento .....	141
Francia: .....	141
ii. <i>Reunión</i> .....	142
iii. <i>Análisis y Síntese</i> .....	142
iv. <i>Interpretación</i> .....	142
v. <i>Difusión</i> .....	142
VI.8. RESULTADOS Y PRODUCTOS DE INTELIGENCIA FISCAL.....	142
Brasil:.....	142
Chile:.....	144
EEUU:.....	144
Francia: .....	145
VI.9. PRINCIPIOS ÉTICOS Y MORALES DE LA ACTIVIDAD DE INTELIGENCIA FISCAL. ...	145
Brasil:.....	145



EEUU:.....	146
Francia: .....	147
VII. CONCLUSIÓN .....	148
VIII. GLOSARIO .....	148

## **Presentación**

El presente documento es parte integrante del Manual sobre Inteligencia fiscal, siendo el resultado de la contribución de los países que participaron del Grupo de Trabajo sobre Inteligencia fiscal, como también de los demás países miembros del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) que atendieron a la solicitud de respondieron a la investigación de las mejores prácticas adoptadas en este campo en sus respectivas administraciones tributarias.

Para facilitar su utilización, le continúa la identificación de los ítems y subítems, permitiendo una rápida referencia comparativa. De esta forma, siempre que exista, para determinado tópico del informe principal, una buena práctica correspondiente, ésta será identificada con el debido destaque después en el inicio de este mismo ítem.

El objetivo principal de este anexo es permitir que los países interesados en perfeccionar o implementar sus unidades de Inteligencia fiscal tengan conocimiento de las prácticas adoptadas en diversos países y, de acuerdo con su evaluación, adaptarlas a las realidades y peculiaridades jurídico-administrativas de cada nación.

**I. Sinopsis**

No se aplica a la presentación de mejores prácticas.

**II. Introducción**

No se aplica a la presentación de mejores prácticas.

**III. Propósito**

No se aplica a la presentación de mejores prácticas.

**IV. Objetivos**

No se aplica a la presentación de mejores prácticas.

## V. Principales desafíos que deben ser enfrentados por la Inteligencia fiscal.

### Brasil:

Como forma de enfrentar la creciente estructuración de organizaciones criminosas muchas veces transnacionales, volcadas principalmente para la práctica de esquemas de deuda fiscal, contrabando y desvío, la unidad de Inteligencia fiscal de la Administración Federal de Impuestos y Aduana de Brasil (*Secretaria da Receita Federal - SRF*), la Coordinación-General de Pesquisa e Investigación (*Coordenação-Geral de Pesquisa e Investigação - Copei*), ha pautado fuertemente su trabajo en la realización de investigaciones conjuntas con otros órganos gubernamentales en combate a la criminalidad, en especial la Fiscalía General de la República y la Policía Federal. El juzgamiento de los ilícitos en régimen de trabajo conjunto potencializa la actuación de las instituciones envueltas, incrementando la presencia del Estado y la percepción de riesgo por parte de los infractores. En Brasil, la ejecución de operaciones conjuntas han sido extremadamente productivas, por medio de las cuales, esquemas de ilícitos tributarios, financieros y aduaneros a nivel nacional e internacional vienen siendo interrumpidos, teniendo sus *modus-operandi* dilucidados, sus idealizadores procesados y, frecuentemente, presos.

En el campo tecnológico, entre otros proyectos, la SRF viene desarrollando el Proyecto Harpia, en conjunto con el renombrado instituto de pesquisas tecnológicas nacional. Se trata de la construcción de una herramienta informatizada dotada de inteligencia artificial, lo cual tiene por objetivo capacitar sistemas computacionales para ejecutar funciones que son desempeñadas rutinariamente por el ser humano, usando conocimiento y raciocinio, en grandes masas de datos. El programa será utilizado, en primer momento, en el análisis del riesgo aduanero, hasta fines de 2005, siendo posteriormente aplicado gradualmente a las demás áreas de actuación de la administración tributaria. En el campo de la investigación criminal, se vislumbra una especial aplicabilidad en el combate a esquemas de fraudes a devoluciones de impuestos de rentas, de modo de permitir la identificación de estos esquemas fraudulentos y la respectiva responsabilización antes de efectuar los pagos.

### EEUU:

Los EEUU tiene experimentados criminosos en sistemas fiscales para obtener devoluciones de impuesto de renta ilegales y fraudulentas. Para combatir este problema la División de Investigación Criminal del Servicio de Impuesto Interno (*Internal Revenue Service's Criminal Investigation Division - IRS-CI*) creó la Secretaría de Fraude de las Devoluciones de impuesto de rentas (*Office of Refund Fraud*) para colaborar con los esfuerzos de las CIs en esta área. Un método básico usado por la CI es identificar los esquemas antes que las devoluciones sean emitidas. La CI creó los Centros de Detección de Fraude (*Fraud Detection Centers - FDCs*) en cada uno de los Centros IRS donde las declaraciones son almacenadas para tener acceso inmediato a las mismas cuando sean procesadas. Los técnicos de los FDCs tienen desarrollado sofisticados programas de computador y técnicas analíticas para evaluar e identificar rápidamente esquemas fraudulentos.

La CI también usa otros métodos para investigar estos esquemas caso las devoluciones de impuesto de renta ya hayan sido emitidas. Uno de los métodos más exitosos es el uso de operaciones secretas. La IRS-CI emplea las operaciones secretas de dos modos. El primero es emitir un cheque de devolución de entrega controlada para identificar quien está recibiendo de manera que pueda ser preso. El otro modo es si los declarantes son identificados como probables fraudadores, la IRS-CI enviará agentes secretos para investigarlos. Caso el contribuyente prepare una declaración fraudulenta, un mandato de busca será ejecutado para investigar otras posibles declaraciones fraudulentas.

Otro método que viene siendo recientemente usado por la IRS-CI es investigar los fraudadores por violar los estatutos contra fraude electrónica y de correspondencia como también ofensas a los estatutos de lavado de dinero. Todas las declaraciones en los EEUU son enviadas tanto por correo o

por medio electrónico. El uso de los estatutos de lavado de dinero también permite a los agentes obtener un mandato para aprehender inmediatamente los recursos robados antes que puedan ser gastados o transferidos lejos de la jurisdicción de la IRS. Entre tanto, estos estatutos apenas son usados contra esquemas que envuelven devoluciones de grandes cuantías en dólares y cuyo riesgo de pérdida del dinero es grande. Los EEUU no quieren usar regularmente tales estatutos para combatir violaciones fiscales.

## **VI. Aspectos o temas de Inteligencia fiscal**

### **VI.1. Campo de actuación y objetivos de la Inteligencia Fiscal**

#### **Brasil:**

El campo de actuación de la Copei abarca la producción de informaciones necesarias para la fiscalización de tributos internos y aduaneros, en la esfera de la administración federal, tornando tales auditorías más abarcativas y eficaces.

La unidad de Inteligencia fiscal de la SRF es también especializada en la evaluación de indicios de crímenes contra la orden tributaria, incluyendo el contrabando y el desvío, además del delito de lavado de dinero. En el ámbito de la SRF, la Copei es el órgano coordinador de los trabajos cuando estas investigaciones se dan en operaciones o trabajos conjuntos con la Policía Federal, la Fiscalía General de la República y otros órganos designados. Esta área de actuación, tiene el objetivo de alcanzar contribuyentes tradicionalmente menos susceptibles al pago de impuestos y contribuciones, buscando la justicia tributaria.

Otro campo importante de actuación es la producción de informaciones de carácter estratégico para el Estado, tales como aquellas que puedan comprometer el alcance de los objetivos nacionales, perjudicando la soberanía o la busca del bien común de la nación. La producción de este tipo de información de asesoramiento estratégico es delimitada por las leyes de sigilo fiscal, las cuales son estrictamente seguidas por todas las divisiones administrativas de la SRF.

A la Copei también cabe, de acuerdo con las informaciones a que tenga acceso por intermedio de sus investigaciones, presentar propuestas de alteraciones o perfeccionamientos en la legislación de competencia de la SRF. En ese contexto se inserta otro objetivo de la unidad, que es el de subsidiar el proceso de decisión de la alta administración de la SRF.

#### **EEUU:**

En los EEUU, la Inteligencia fiscal es usada para todos los propósitos mencionados arriba, excepto para investigaciones de otros crímenes que no envuelvan evasión fiscal, a menos que una orden judicial sea recibida.

La Inteligencia fiscal colectada es dividida principalmente en dos categorías, protegida y no-protegida. La Inteligencia protegida es usada apenas dentro de la IRS. Esta Inteligencia puede originarse a partir de declaraciones siendo recibidas o de investigaciones relacionadas a violaciones fiscales.

Tal Inteligencia es usada por la IRS principalmente para ejecutar sus poderes legales para combatir la evasión fiscal a través de auditorías e investigaciones criminales (nivel táctico).

La IRS designó al Delegado Adjunto (*Deputy Commissioner – Servicios y Cumplimiento de la Ley*) como la persona responsable por colectar toda la Inteligencia fiscal pertinente para aconsejar al Delegado de la IRS, y a otros hacedores de política de los EEUU en cuestiones fiscales. Los jefes de todas las Divisiones de Inteligencia Fiscal de la IRS relatan al Delegado Adjunto (*Servicios y Cumplimiento de la Ley*).

La Inteligencia protegida es colectada de diferentes fuentes dentro de la IRS. Dependiendo de la fuente la información tiene valor diferenciado en el combate a la evasión fiscal. Las tres principales fuentes de Inteligencia fiscal dentro de la IRS son:

- Centros de Servicio (*Service Centers*);
- Divisiones del Cumplimiento de la ley (Investigación) – *Civil Compliance (Examination) Divisions*;
- División de Investigación Criminal (*Criminal Investigation Division*);

Todas las declaraciones hechas en los EEUU son enviadas a los Centros de Servicio. A través del uso de computadores y del personal con entrenamiento especializado, los Centros de Servicio pueden examinar todos los datos almacenados en la IRS rápidamente para fines de Inteligencia fiscal, pero esto no es un tipo de Inteligencia muy refinada. Todavía, este procedimiento es usado para identificar posibles fraudes. Los Centros de Servicio no son capaces de obtener datos que fuesen recusados. Estos centros envían Inteligencia fiscal para las Divisiones de Investigación y CI para refinamiento más puro por medio de auditorías e investigaciones criminales, respectivamente.

Las Divisiones de Obligación Civil (*Investigación*) colectan informaciones principalmente a través de auditorías. Ellas no son capaces de colectar Inteligencia tan rápido como los Centros de Servicio, ni revisar tantos datos. Por medio de Intimaciones (*Summons*) las Divisiones de Obligación Civil pueden obtener algunos datos que fueron negados, pero ellas no pueden usar técnicas especiales para obtener datos que fueron recusados. La Inteligencia colectada por las Divisiones de Investigación son más refinadas que la colectada por los Centros de Servicio. Las Divisiones de Investigación no son autorizadas a conducir investigaciones criminales; ellas tienen que submeter estas investigaciones a la CI.

La CI colecta Inteligencia fiscal detallada de las tres principales fuentes del tipo en la IRS. Ella es capaz de colectar información a través de trabajo táctico y estratégico.

Ella puede colectar Inteligencia de datos que fueron negados por medio de Intimaciones o Citaciones, y del uso de técnicas especializadas tales como operaciones secretas, aprehensión de computadores y monitoramiento consentido. Las desventajas de la colecta de Inteligencia por la CI es que demora significativamente más que las otras dos funciones y el volumen de datos revisados es menor.

Una vez que CI no es capaz de revisar la misma cantidad de datos, ni con la misma velocidad, que las otras divisiones de la IRS, CI ha tomado varias iniciativas para aumentar su acceso a la Inteligencia fiscal de estas divisiones.

En los Centros de Servicio, CI tiene personal propio en los Centros de Detección de Fraude (*Fraud Detection Centers - FDCs*). El equipo en los FDCs han desarrollado softwares especializados que permite examinar toda la información fiscal colectada por posibles esquemas de fraude. Consecuentemente, denuncias de fraudes pueden ser enviados(as) directamente al equipo de campo de la CI para una investigación más profunda en una cuestión de días luego que la información ha sido recibida en los Centros de Servicio, al contrario de meses o más.

La CI trabaja con las Divisiones de Investigación de otra manera que el Programa de encaminamiento de fraudes (Fraud Referral Program). La CI entrena y orienta auditores a identificar posibles esquemas de fraude lo que cualifica estos auditores a encaminar este tipo de información a la CI.

Información protegida no puede ser compartida con otras agencias para el cumplimiento de la ley (*law enforcement agencies*) que tienen jurisdicción para violaciones aduaneras o contrabando a no ser que una orden judicial sea obtenida o una investigación conjunta sea aprobada. Esta información sólo puede ser usada por la Unidad Nacional de Inteligencia Financiera (*National Financial Intelligence Unit – FinCEN*) desde que se torne de dominio público vía procedimiento judicial.

Inteligencia no-protegida es colectada de fuentes abiertas fuera de la IRS o es Inteligencia protegida que fue procesada de forma de remover su contenido sigiloso. Información confidencial es aquella que puede identificar la entidad fiscal. Este tipo de información consiste principalmente de estadística colectada por la IRS, pero puede incluir Inteligencia protegida que se tornó de conocimiento público a través de procedimientos legales como un proceso. Esto es considerado Inteligencia “pura”. Esta

Inteligencia es usada para iniciar y conducir investigaciones criminales y para aconsejar a la Administración Tributaria en los más altos niveles y otros organismos gubernamentales que están envueltos en estas cuestiones, tales como el Tesoro Nacional, el Congreso y el Presidente. Por ejemplo, en la década del noventa, los ciudadanos estadounidenses estaban beneficiándose de fallas en los estatutos fiscales para evadir el impuesto de renta. Como resultado de varias investigaciones criminales y auditorías, la Inteligencia no-protegida fue pasada a los administradores fiscales que, habilitados por nueva legislación pasada por lo Congreso removiendo la falla fiscal, efectivamente eliminaron esta forma de evasión fiscal.

## **VI.2. Configuración, posición y autonomía financiera de las unidades de Inteligencia Fiscal en la estructura organizacional de la Administración Tributaria.**

### **a. Estructura Centralizada**

#### **Brasil:**

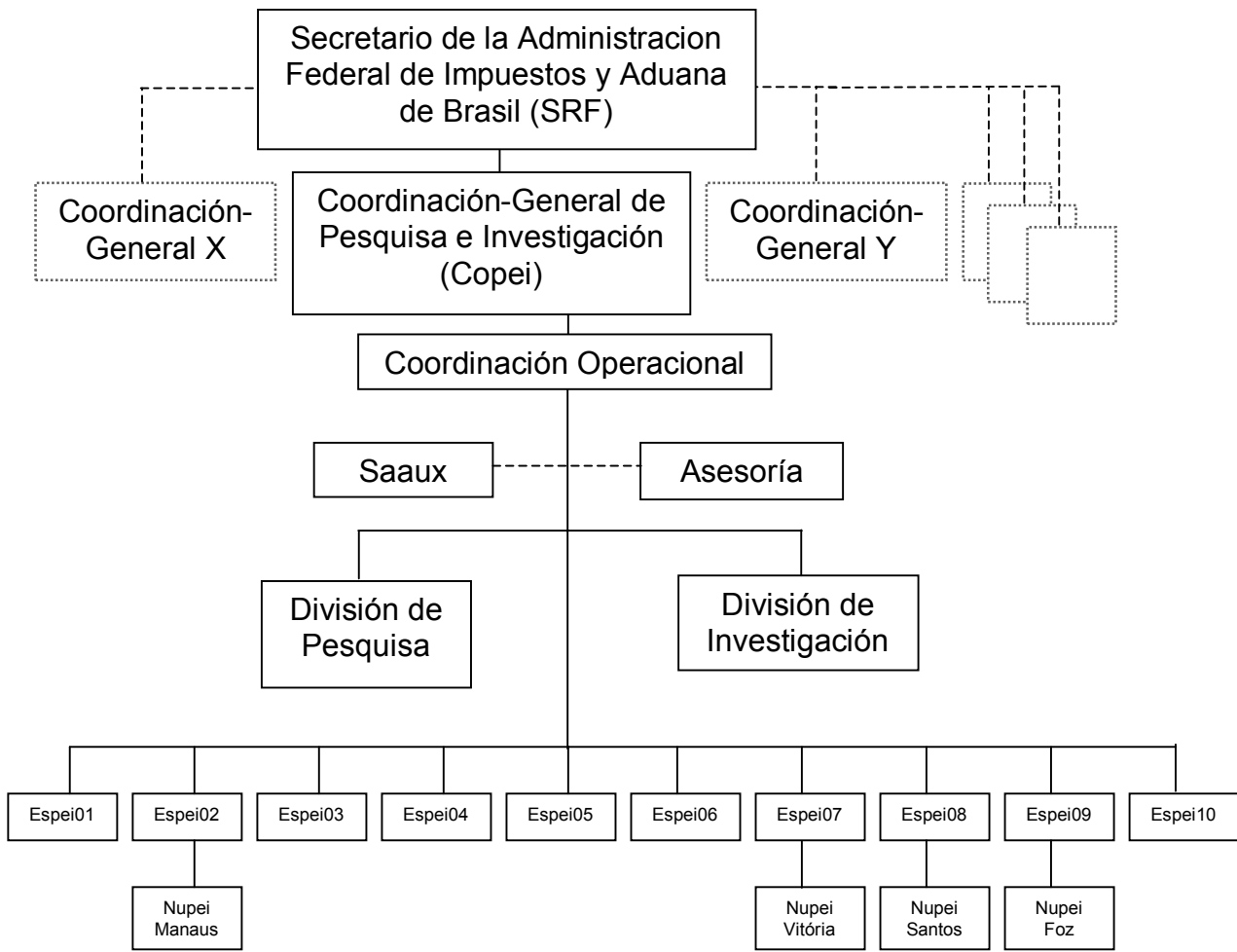
La estructuración de la unidad de Inteligencia fiscal de la SRF se efectivizó a mediados de 1996. Inicialmente, la Copei operó sólo con la Coordinación-General propiamente dicha, en Brasilia, además de dos oficinas regionales, en Río de Janeiro y en San Pablo. Posteriormente, el organograma administrativo contó con una Coordinación Operacional y dos divisiones – de Investigación y de Pesquisa, como también con 10 oficinas regionales, Oficinas de Pesquisa e Investigación (*Escritórios de Pesquisa e Investigaçao* - Espei). El campo funcional de la Copei era entonces formado por 52 funcionarios públicos.

Actualmente, la Copei posee una estructura centralizada, compuesta por la Coordinación Operacional y dos divisiones (*División de Investigación y División de Pesquisa*). Tales unidades centrales son responsables por la política y por la estrategia global de la Copei.

También cuenta con subunidades regionales, las cuales garanten el alcance de todo el vasto territorio nacional. Son 10 oficinas regionales (*Espei*), localizadas en las ciudades sedes de las Directorías Regionales de la SRF (Brasilia, Belén, Fortaleza, Recife, Salvador, Belo Horizonte, Río de Janeiro, San Pablo, Curitiba y Puerto Alegre), y vinculadas jerárquicamente directamente a la Copei, además de cuatro núcleos (*Núcleos de Pesquisa e Investigación– Nupei*), situados en otras ciudades de importancia para la Administración Federal de Impuestos y Aduana de Brasil (Manaus, Victoria, Santos y Foz del Iguazu), y vinculados a las oficinas de la región fiscal correspondiente. Estas unidades descentralizadas (*Espei y Nupei*) son operacionales, o sea, son responsables por las investigaciones propiamente dichas y por la operacionalización de las acciones de Inteligencia.

El cuerpo funcional es formado hoy por un total de 138 funcionarios, entre auditores-fiscales, técnicos y personal de apoyo.

El siguiente organograma ilustra esta estructura.



## EEUU:

En los EEUU, la principal unidad de Inteligencia fiscal es la División de Investigación Criminal del Servicio de Impuesto Interno (*Internal Revenue Service's Criminal Investigation Division – IRS-CI*). Esta división es responsable por la colecta de Inteligencia fiscal para el combate de la evasión fiscal. El IRS, sin embargo, cuenta con todas sus divisiones de cumplimiento de la ley para coleccionar Inteligencia fiscal para aconsejar hacedores de política con respecto a la legislación adecuada, conducción de estudios, o diseño de procedimientos para evitar violaciones de la ley tributaria y varios otros objetivos de la Administración Tributaria.

Los EEUU escogieron una combinación de componentes centralizados y descentralizados para cada una de sus divisiones de colecta de Inteligencia fiscal. Esta combinación es necesaria porque el IRS debe obtener su Inteligencia de varias fuentes, abarcando una población de más de 280 millones de personas distribuidas en uno de los cinco mayores territorios del mundo.

A nivel táctico, la unidad de Inteligencia fiscal ha sido descentralizada de forma que ella pueda coleccionar datos en las diversas categorías geográficas y demográficas de los EEUU. Esto permite al equipo de Inteligencia fiscal un mejor entendimiento de problemas específicos y de las características de los problemas tributarios examinados. Por ejemplo, la CI posee 33 oficinas al rededor del país que conducen investigaciones y coleccionan Inteligencia fiscal local. La CI ha también colocado agregados (*attachés*) en ocho puestos extranjeros estratégicos para coleccionar Inteligencia y facilitar investigaciones de organizaciones criminosas transnacionales.



Sin embargo, para hacer uso efectivo de la Inteligencia fiscal colectada de estas oficinas, la CI tiene implementado un poderoso cuerpo centralizado de gerenciamiento a nivel nacional (headquarters) para realizar el trabajo estratégico de la Inteligencia fiscal.

Este trabajo incluye planeamiento, coordinación, control y evaluación de las actividades de Inteligencia. Este cuerpo centralizado colecta Inteligencia fiscal de sus extensiones por medio de un banco de datos central, a través de visitas a estas oficinas, y por una pequeña estructura antigua centralizada de gerenciamiento.

El IRS también sigue esta misma estructura. El jefe de cada división, incluyendo el jefe de la CI pertenecen al cuerpo director del más alto nivel de gerenciamiento dentro del IRS.

Este es el principal camino por el cual pasa la Inteligencia no-prottegida a los hacedores de política estadounidenses en el Tesoro y en el Congreso. El Delegado del IRS puede solicitar a especialistas de la CI que pasen Inteligencia fiscal no-prottegida directamente al Tesoro y al Congreso. Además de esto, la CI tiene empleados que trabajan directamente con el Tesoro y el Congreso para mejorar las lineas de comunicación.

Los siguientes diagramas reflejan los papeles del IRS-CI con relación a la Inteligencia fiscal en los EEUU y la estructura de la CI como una organización centralizada y, también, descentralizada. El primer diagrama refleja el papel de la CI en la formación de la política tributaria estadounidense.

El segundo diagrama refleja la estructura organizacional de colecta de la Inteligencia bruta de los sitios a nivel táctico, sea a través de investigaciones (oficinas distribuídas por el país) o venida de los Centros de Servicio (de los FDCs) o de los Centros de (*Lead Development Centers - LDCs*). El tercer diagrama muestra como la IRS-CI centraliza su análisis de Inteligencia fiscal para fines de políticas tributarias y, también, para ayudar en el planeamiento de cambios de manera de aumentar la efectividad de la CI en la implementación de actividades fiscales.

Diagrama 1

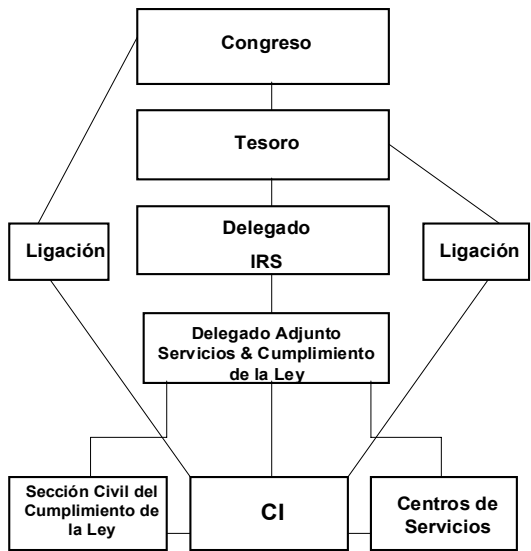


Diagrama 2

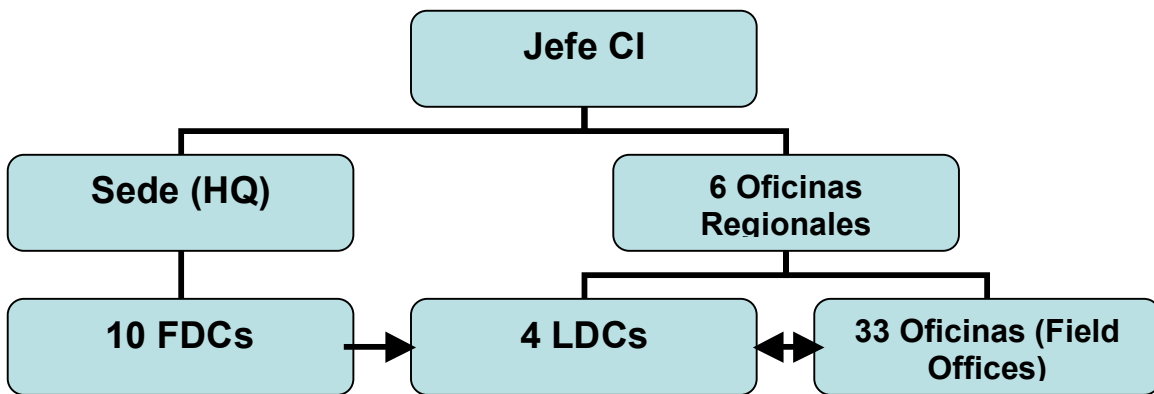
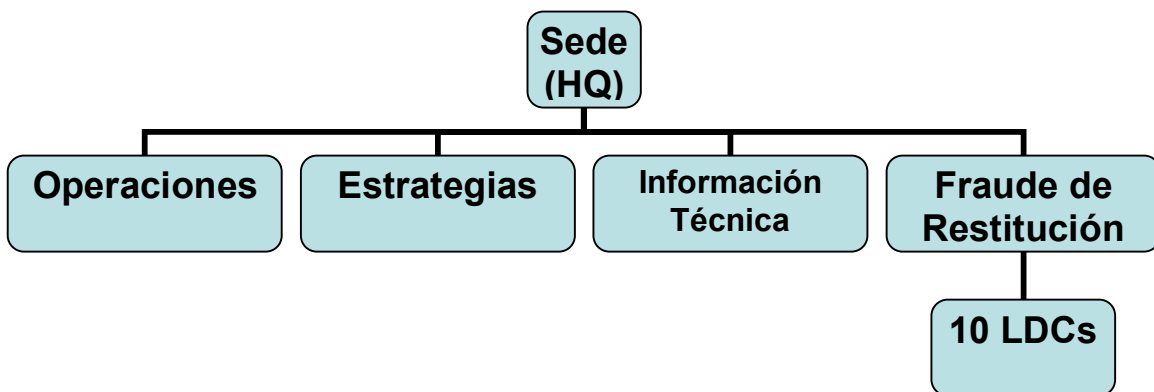


Diagrama 3



### República Checa:

La Estructura Organizacional de la Administración Tributaria de la República Checa:

1. Ministerio de Finanzas;
2. Directorio Central Financiero y Fiscal (*Central Financial and Tax Directorate - CFTD*);
3. Administración Aduanera (como parte del Ministerio de Finanzas). La Administración Aduanera tiene estructura organizacional propia. Desde 2004 la Administración Aduanera ha sido autorizada a administrar las tasas de consumo (consumption taxes);
4. Directorios Financieros – sistema de 8 autoridades regionales fiscales;
5. Secretarías Fiscales (Tax Offices) – total de 222 secretarías, las cuales son directamente controladas por Directorios Financieros específicos (metódico, organizacional, personal y material).

El CFTD es dividido en 8 departamentos fiscales especializados de acuerdo con los distintos tipos de impuestos, un departamento es analítico y, tratándose de departamentos, existen dos divisiones

independientes también. Una de ellas es la División Independiente 406 – “Integración de Información”, la cual es directamente subordinada al Director General del CFTD. El CFTD, por su parte, es la tercera y mayor instancia en el sistema de poderes decisivos.

La División Independiente 406 asegura tareas resultantes de cooperaciones de la Administración Tributaria y Autoridades accionadas en los procedimientos criminales con énfasis en la actividad de la Administración Tributaria bajo custodia de investigación policial, en particular sus divisiones especiales, las cuales necesitan de la asistencia de técnicos fiscales o actúan en temas de gran interés del estado.

Las funciones concretas de la División Independiente 406 – “Integración de Información”, que está directamente subordinada al Director General del CFTD:

- La Actividad de Busca (Search Activity – resulta de casos nacionales seleccionados de evasión fiscal, cooperación con la Policía de la República Checa incluyendo actividad de consultoría);
- El Gerenciamiento Metódico de la Actividad de Busca (Methodical Management of Search Activity – gerenciamiento de las divisiones de busca en los Directorios Financieros, educación para empleados seleccionados);
- La Actividad Anticorrupción (Against-Corruption Activity – creación del programa anticorrupción para la Administración Tributaria y el Código de Ética);
- Las tareas operacionales (cooperación con la Policía, adquisición y análisis de información fiscal, procesamiento de materia conceptual acerca de la prevención de la evasión fiscal, corrupción y fanatismo).

#### **b. Estructura descentralizada**

#### **Canadá:**

El Servicio de Impuesto Interno canadiense (*Canada Revenue Agency - CRA*) no tiene un cuerpo central que sea responsable por la actividad de Inteligencia. Evaluación de riesgo, identificación de no-declarantes y otros trabajos de Inteligencia fiscal son conducidos en diversas unidades organizacionales y de forma diferente en el CRA en apoyo a programas para el cumplimiento de la ley (civil compliance programs). Ocurre que la actividad criminal, la evasión fiscal y fraudes pueden ser identificadas por un número de distintas unidades organizacionales del CRA. Del mismo modo, la pesquisa y análisis de todos los tipos de cuestiones que envuelvan el no-cumplimiento de la ley son, también, conducidos de forma descentralizada en el CRA. Estos estudios son usados tanto para fines civiles o criminales para el cumplimiento de la ley.

Sin embargo, el CRA no tiene un programa de investigación criminal que conduzca investigaciones con el intuito de formalizar acusaciones por crímenes fiscales y obtener una sentencia, para la cual la penalidad puede ser una multa, sentencia de prisión o ambos. El trabajo es, en gran parte, conducido por unidades operacionales regionales que están físicamente próximas a los contribuyentes envueltos. Pero, estas unidades operacionales regionales reciben orientación técnica, política, recurso financiero y apoyo organizacional de la sede.

El CRA tiene un Programa Especial para el Cumplimiento de la Ley centralizado (*Special Enforcement Program*) volcado a investigar personas sospechosas de obtener rendimientos de actividades criminosas. El programa usa de auditorías y de los requerimientos de rellenado de restituciones, los cuales pueden incluir penalidades significativas e intereses, para reducir y hasta eliminar tales actividades ilegales. Los archivos son generalmente encaminados al Programa de Investigación Criminal para abertura del proceso criminal. El personal del Programa Especial para Cumplimiento de la Ley mantiene vínculos estrechos con las fuerzas policiales en Canadá a fin de obtener indicios de individuos que estén obteniendo rentas de actividades ilícitas.

## Chile:

En el Servicio de Impuestos Internos (SII) la Inteligencia Fiscal se desarrolla en diferentes áreas, cada una con su competencia particular y a través de relaciones formales, lo que permite generar interacción entre estas áreas cuando los temas analizados necesitan de la coordinación de cada una de ellas.

Las áreas que realizan Inteligencia Fiscal son: Fiscalización encargada de las actividades preventivas, Jurídica encargada de las actividades reactivas y Estudios encargada de las actividades de análisis y estudios. La coordinación entre estas áreas se encuentran establecidas y formalizadas en instrucciones oficiales.

Considerando que en Chile el Servicio Nacional de Aduanas y el Servicio de Impuestos Internos son instituciones independientes en la fiscalización de sus impuestos, se ha generado una coordinación entre ambos servicios a través de un Convenio de intercambio de información y de una Comisión de lucha contra la evasión y el Fraude Tributario y Aduanero. Con las entidades privadas también existen acercamientos a través de una Comisión Mixta pública – privada de Antidelincuencia y Defensa del Comercio Formal.

### **Servicio Nacional de Aduanas.**

- Intercambio de Información: En octubre de 1996 a través de la Ley 19.749 artículo 4° se genera un convenio de intercambio de información con el Servicio Nacional de Aduanas, cuyo objetivo es intercambiar información de contribuyentes la cual sirve para cumplir con las labores de fiscalización de ambos entes, manteniendo siempre el resguardo y secreto de la información.
- Comisión de lucha contra la evasión y el fraude tributario y aduanero: Operativa desde julio del 2002 a través de la Resolución Exenta 455, compuesta por el Director del Servicio de Impuestos Internos (quién la preside), Director Nacional de Aduanas, Tesorero General de la República y por un representante del Ministerio de Hacienda el cual garantizará los compromisos que se adopten y velará por su cumplimiento. Los objetivos de esta Comisión son:
  - Facilitar la coordinación de los Servicios, de: Impuestos Internos, de Aduanas y de Tesorería en todas las materias relacionadas con el cumplimiento tributario de los contribuyentes.
  - Hacer más efectiva la labor de los tres Servicios de un modo fluido y coordinado, a fin de disminuir la evasión y el fraude tributario y aduanero, y cautelar el correcto uso de las franquicias tributarias, aduaneras y de fomento a las exportaciones
  - Tomar medidas para facilitar y simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, con el objetivo de maximizar el cumplimiento voluntario

### **Comité Antidelincuencia y Defensa del Comercio Formal:**

Integrada por organismos públicos (Servicio de Impuestos Internos, Ministerio del Interior, Carabineros de Chile) y privados, estos últimos representados por la Cámara Nacional de Comercio, Servicios y turismo de Chile. Sus objetivos son:

- Entregar asesoría legal y orientación a los asociados, sobre las medidas prácticas y específicas que contribuyen a prevenir los robos, hurtos y otros hechos delictuales. Además de generar conciencia en la sociedad sobre la obligación que tienen los ciudadanos de colaborar, desde sus respectivos ámbitos de acción, en el combate contra la delincuencia mediante prácticas preventivas. Otros de sus objetivos son buscar soluciones eficientes para erradicar el comercio callejero y las mafias que lo proveen, mediante un trabajo coordinado con la autoridad, junto

con acopiar y difundir información acerca de experiencias internacionales exitosas, en este ámbito

Esta forma de organización descentralizada permite que cada área se especialice en un tema específico, generando expertos en cada una de estas, y en el caso que se necesite apoyo de alguna de las otras áreas se solicita a través de los conductos y la coordinación normada. Además la coordinación con otras entidades fiscales como el Servicio Nacional de Aduanas permite establecer coordinaciones en auditorías que involucran ilícitos aduaneros y/o tributarios. La coordinación con los organismos privados permite obtener una percepción de primera fuente sobre la problemática que afecta a los diferentes sectores económicos del país.

### Colombia:

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN no cuenta con un órgano único o específico de Inteligencia Fiscal, sino con varios subsistemas de fiscalización tributaria, aduanera, cambiaria y un cuerpo de apoyo policivo denominado policía fiscal y aduanera (POLFA).

Se implantó por los Decretos Reglamentarios 1265 de 1999 y Decreto 517 del 2001, entrando en vigencia a partir de las respectivas fechas de publicación.

A partir de la creación y reglamentación de las respectivas funciones de las Subdirecciones y Direcciones

#### **Objetivos:**

**Subdirección de Fiscalización Tributaria:** Dirigir, planear y controlar las actividades relacionadas con la prevención, investigación, determinación, penalización, aplicación y liquidación de los tributos nacionales, de las sanciones, multas y de los demás emolumentos de competencia de la Dirección de impuestos, y en general las actividades de fiscalización para el adecuado control del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

- Ejercer las funciones de policía judicial, en los tiempos previstos en la Ley y remitir a las autoridades competentes, cuando sea necesario, los resultados de las investigaciones adelantadas.

**Subdirección de Fiscalización Aduanera:** Mantener la información actualizada de importadores, productores, distribuidores y consumidores de productos químicos controlados, así como la información de los infractores al régimen aduanero.

- Coordinar con la Oficina de Servicios Informáticos OSI el intercambio de información con las administraciones y entidades públicas y privadas de acuerdo con las instrucciones del Director General.

**Subdirección de Control Cambiario:** Orientar las acciones con el fin de detectar operaciones de cambios inusuales o sospechosas que al amparo de estas operaciones puedan provenir presuntamente del lavado de activos.

- Suministrar información a las áreas competentes de las Direcciones de Impuestos, de Aduanas y de policía fiscal y aduanera, respecto de las investigaciones cambiarias que den origen a su vez, a nuevas investigaciones en dichas materias.

- Conforme la circular 170/02 adoptó un Sistema Integral para la Prevención de Lavado de Activos SIPLA, con el propósito de establecer medidas de control orientadas a evitar que cualquier operación cambiaria sea utilizada como instrumento para el ocultamiento, manejo, inversión o aprovechamiento, en cualquier forma de dinero u otros bienes provenientes de actividades delictivas, o para dar apariencia de legalidad a las transacciones y fondos vinculadas a las mismas.

**Dirección de Policía Fiscal y Aduanera - Subdirección de Inteligencia y Policía Judicial** - Dirigir, planear, organizar y supervisar, en coordinación con las Direcciones de Impuestos y Aduanas, las Secretarías, Subdirecciones de fiscalización Tributaria, Aduanera y Control Cambiario y la Oficina de Investigaciones Disciplinarias, las labores de Inteligencia tendientes a la realización de operativos de control a la evasión fiscal, al contrabando, a las infracciones cambiarias y la corrupción de la entidad en todo el territorio nacional, informando previamente sobre la realización de las mismas a la Dirección de Policía Fiscal y Aduanera (DIPOLFA).

### Francia:

Francia, al igual que otros países, dispone de un posicionamiento mixto con un dispositivo de Inteligencia a la vez a lo interno y lo externo de la Administración Tributaria. Esta organización permite sacar el mejor provecho de la gran cantidad de fuentes de información disponibles, que sean nacionales o internacionales.

#### Parte centralizada

La estructura dentro de la DGI (Dirección General de Impuestos) se reparte entre el nivel central y los niveles regionales o locales.

De este modo, a nivel de la Dirección General de París, la Dirección de Control Fiscal está encargada de coordinar la política global de Inteligencia fiscal a nivel nacional.

La Dirección Nacional de Encuestas Fiscales (DNEF) cuenta con estructuras de estudio:

Las Brigadas Nacionales de Investigación (BNI) dentro de la DNEF establecen ejes de investigación sobre sectores socio-profesionales o tipologías de fraude para abordar mejor los temas definidos, mediante un enfoque jurídico, económico y, por supuesto, fiscal. La finalidad de los ejes es la de identificar los procedimientos de fraude propios del tema investigado y buscar los medios de detección. Los resultados de las investigaciones y la exportación de los conocimientos se concretan por medio de producción documental.

Algunas Células (Prensa, Internacional) recogen la información de todas orígenes y la hacen disponible para todos los Servicios.

La DNEF cuenta con estructuras operacionales:

- Las Brigadas de Intervención Interregionales (14), esparcidas por todo el territorio, ponen en ejecución el procedimiento de inspección y decomiso cuyo monopolio tiene la DNEF.

- 1 Brigada de Cotejos Sistemáticos (enlace con los bancos y busca de signos externos de riqueza) y Oficina de Enlaces Fiscales (relaciones con las Autoridades Judiciales de París).

- 3 Brigadas de Intervención Rápida (BIR) especializadas en la lucha contra los fraudes al IVA. Su papel es auditar lo más rápidamente las empresas muy volátiles involucradas en los esquemas de “carrusel”.

A nivel local, las 105 BCR (Brigadas de Control y de Búsqueda) se encargan de la recolección de información in situ y ante las Administraciones y cuentan con un procedimiento que es propio de ellas: el derecho de indagación. Sacan partido de las informaciones con la programación de controles fiscales o la transmisión a la DNEF y el apoyo técnico en las operaciones de inspección y decomiso.

#### Parte descentralizada:

Para sacar provecho de modo óptimo de todas las fuentes de información, Agentes de la Administración Tributaria de Francia, especializados en Inteligencia, están puestos a la disposición de organismos diversos :

- Los Grupos de Intervención Regionales (GIR) se crearon en el año 2002, con el fin de luchar en contra de los tráficos de toda clase que alimentan la economía clandestina: el GIR debe estar en condiciones de actuar contra la delincuencia en todos sus aspectos, recurriendo a la totalidad de los instrumentos legislativos y reglamentarios, no solamente en el campo penal, sino también tributario, aduanero y administrativo. Está bajo la autoridad de la autoridad conjunta del Prefecto y el Procurador de la República.

Existen 28 GIR en todo el país.

El GIR está integrado por una estructura permanente: la Unidad de Organización y Mando (sigla en francés: UOC) con Policías (une pertenece a los Servicios secretos), Funcionarios Tributarios, de Aduanas y, eventualmente, del Servicio de Represión de Fraudes, y del Ministerio de Trabajo y Empleo. La UOC se encarga de la preparación y organización de las operaciones de intervención y asistencia.

Para reforzar esta estructura permanente, existe agentes denominados “recursos” quienes, de manera ocasional acuden a apoyar la UOC durante las operaciones.

El concepto de GIR es innovador por dos razones:

- establecimiento de la permanencia de estructuras interministeriales en vez de acciones eventuales en conjunto.
- creación de una Dirección bicéfala dividida entre el Prefecto garante del orden público y el Procurador de la República responsable de las diligencias judiciales

Las Brigadas Nacionales de Investigaciones Económicas (25 en toda Francia)

Algunos Agentes están a la disposición de las estructuras de Policía con vocación financiera. La misión de dichos Agentes es doble:

- dar asistencia a Policía Judicial: su actuación se inscribe en el marco de las acciones de Policía en su lucha contra la delincuencia económica y financiera (datos tributarios, análisis de balances)
- programar operaciones de control tributario sacando provecho de los procedimientos de la Policía.

La peculiaridad de los Agentes de las BNEE puestos a la disposición de la Dirección Central de la Policía Judicial radica en su colocación como agregados de investigación de la Policía Nacional. Actúan como tales (asistencia, iniciativa).

Sin embargo, los Agentes de las BNEE siguen siendo funcionarios tributarios y tienen acceso a la documentación y las aplicaciones informáticas propias de su Administración.

Después de varias iniciativas infructuosas (proyecto de ley, emienda legislativa por parte del Parlamento,...) y gracias a un largo proceso de maduración entre la D.G.D.D.I. (Dirección General De Aduanas y Derechos Indirectos) y el Ministerio de Justicia, la Ley de 23 de junio de 1999, referente al incremento de la eficacia de los procedimientos penales, ha otorgado prerrogativas judiciales al Servicio de Aduanas.

Algunos Agentes de Aduanas, de categoría A y B, especialmente habilitados, de ahora en adelante, pueden realizar investigaciones judiciales. Las mismas deben ser asignadas por un Procurador de la República o un Juez de Instrucción. De este modo, la experiencia acumulada por los Agentes de Aduanas en el campo del fraude internacional y comunitario está puesta al servicio de las Autoridades Judiciales.

Con sus Oficiales de Aduanas Judiciales (Sigla en francés: ODJ), el Servicio Aduanero puede llevar a cabo investigaciones acerca de grandes tráficoos contando con poderes de indagación que establece el Código de Procedimientos Penales. Los ODJ pueden verse encargados, por las Autoridades Judiciales, de la ejecución de comisiones rogatorias internacionales, lo que les permite a las Aduanas Francesas integrarse a la cooperación judicial penal internacional, complemento de la cooperación aduanera.

El Artículo 28.1 del Código de Procedimientos Penales estipula que los Agentes de Aduanas habilitados tienen facultad para indagar y comprobar infracciones contempladas por el Código de Aduanas, infracciones en materia de impuestos indirectos y relacionadas con falsificaciones de marcas e infracciones conexas.

Este campo de competencia puede involucrar los tráficoos de estupefacientes, y los casos de blanqueo relacionados con este tipo de infracción, sólo si el Procurador de la República o el Juez de Instrucción decide conformar una unidad temporal mixta de Agentes Aduaneros y Policías.

Durante el año 2002 el SNDJ recibió 68 encargos judiciales. Se atendieron casos que permitieron el desmantelamiento de redes de exportación de productos de lujo, exportaciones no declaradas, falsificaciones y uso de documentos falsificados y generaron notificaciones de liquidación de impuestos de varios millones de euros.

Conviene señalar que la eficacia de las estructuras no depende necesariamente de la importancia de recursos de personal y materiales asignados: por ejemplo, las Brigadas Nacionales de Investigaciones Económicas (sigla en francés: BNEE), conformadas por Agentes Tributarios trasladados a los Servicios de Policía, cuentan con 50 miembros para todo el territorio francés.

Los Grupos de Intervención Regionales cuentan con 262 miembros, de los cuales 60 son de las Administraciones financieras (Impuestos y Aduanas).

Para el año 2003, la actividad de los GIR permitió comprobar 500 infracciones penales (desde tráfico de estupefacientes hasta posesión de moneda falsa), 250 infracciones aduaneras de todo tipo, 45 infracciones al Código de Trabajo y 30 al Código de Consumo, 500 propuestas de control fiscal para la DGI y la aplicación de 20 multas fiscales importantes por ausencia de boletería, en especial en discotecas, 5 infracciones a la legislación sobre urbanismo, 8 falsedades de declaraciones de cuotas de seguro social.

De modo paralelo, TRACFIN (Sigla en francés que significa: Procesamiento de Información y Acción en contra de los Circuitos Financieros Clandestinos) que es un servicio específico especializado en la lucha contra el blanqueo, que depende del Ministerio de Economía y Finanzas, está encargado de 2 misiones:

- Procesar los datos referentes a los circuitos clandestinos de capitales
- Sacar provecho de declaraciones de sospechas que constituyen el fundamento de la lucha contra el blanqueo.

Los organismos financieros tienen la obligación de comunicar a TRACFIN las transacciones que consideren sospechosas, por ser susceptibles de implicar un hecho de blanqueo de fondos de origen ilícito sin que investigue exactamente el origen preciso de los capitales. Esta obligación se extiende a los intermediarios de bienes raíces (notarios, y agentes de bienes raíces) los responsables de casinos y las personas dedicadas al comercio de piedras preciosas, materiales preciosos, antigüedades y obras de arte.



La declaración de sospechas no está sometida a ningún formalismo especial, y relata las anomalías registradas: frecuencia y repetición de depósitos, depósitos insólitos con perfil de determinada persona, operaciones importantes con divisas extranjeras,...

Al recibir la declaración, TRACFIN efectúa una investigación, si aparecen hechos capaces de constituir una infracción de blanqueo, TRACFIN lo señala al Procurador de la República.

Un organismo que no haya cumplido con la obligación de denunciar ante TRACFIN las transacciones sospechosas que llegaron a su conocimiento incurre sanciones disciplinarias que establece la Autoridad de Control de la cual dependen (Comisión Bancaria). Además, el organismo puede ser demandado por haber brindado apoyo a una operación de blanqueo.

### **México:**

La UIF (Unidad de Inteligencia Financiera), adscrita a la Oficina del Secretario de Hacienda y Crédito Público, es el área que, a través de sus actividades de Inteligencia, provee de reportes de análisis de operaciones al SAT (Servicio de Administración Tributaria), relativos a los delitos de defraudación fiscal y de contrabando; y a la PGR (Procuraduría General de la República), tratándose del delito de operaciones con recursos de procedencia ilícita (lavado de dinero). Por su parte, el SAT está obligado a informar a la UIF cuando, en el ejercicio de sus facultades de fiscalización, encuentre indicios de lavado de dinero.

### **Países Bajos:**

#### **Distinción entre información e Inteligencia**

En los Países Bajos, no se hace una clara distinción sobre esto. Según la legislación para este asunto la Inteligencia debe ser dada al auditor fiscal siempre que sea requerida pero, en términos generales, los términos Inteligencia e información tienden a ser usados aleatoriamente.

#### **El lugar de la Inteligencia dentro de la Administración Tributaria holandesa**

En la Administración Tributaria holandesa, la Inteligencia/información es parte de como la misma organiza su sistema de monitoramiento.

De acuerdo con sus orientaciones, para la Administración Tributaria holandesa toda la mano de obra disponible debe ser empleada en sectores de mayor riesgo fiscal y financiero. Por esto, indicadores de riesgo han sido elaborados para actuar a nivel central del procesamiento computadorizado de las declaraciones, seleccionando una cierta cantidad para ser analizada individualmente.

Los llamados grupos de conocimiento de riesgo (risk knowledge groups) han sido responsables por coleccionar la información usada para evaluar el nivel de riesgo. Estos grupos, que poseen un equipo especializado (de diferentes ramos) de las secretarías regionales de la Administración Tributaria, se encuentran regularmente. La información coleccionada proviene de sus propias experiencias, fuentes abiertas, auditorías etc. Avances (sociales) corrientes también pueden desempeñar un papel importante. Junto a estos grupos de conocimiento (knowledge groups), las secretarías regionales también tienen un papel en las actividades de Inteligencia: ellas elaboran operaciones regionales con base en sus índices de riesgo.<sup>3</sup>

Nosotros apoyamos trabajos en grupos pequeños y flexibles que son designados para detectar, analizar y responder a los riesgos.

Los grupos de conocimiento creados específicamente para confrontar con fraudes son parte del FIOD-ECD (*Fiscal Intelligence e Investigation Service-Economic Investigation Service*). El FIOD-ECD es el servicio de investigación a nivel nacional que trabaja para la Administración Tributaria. Éste dedica

<sup>3</sup> Constan en el ítem VI. 7 a.i., ejemplos de grupos de conocimiento.

especial atención a fraudes fiscales y aduaneros. Los grupos de conocimiento son los siguientes: lavado de dinero, fraude de impuesto valor agregado (VAT fraud), drogas ilícitas y fraude de impuesto de consumo (excise duty fraud). Estos grupos de conocimiento trabajan juntos a otras agencias internacionales. Los datos internacionales de toda la Administración Tributaria se concentra en el FIOD-ECD.

Los Centros de Información Aduanera (Customs Information Centre) es responsable por la detección y análisis de riesgos a nivel nacional con respecto al transporte de bienes, dando énfasis particular al control del transporte de cargas (6 millones al año). Los departamentos de información aduanera cumplen este papel a nivel regional.

### **Perú:**

La Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos - SUNAT, no cuenta con un órgano que consolide acciones de Inteligencia Fiscal. Solo parcialmente a través de las Áreas Operativas de Programación Descentralizada y la Programación Operativa Centralizada dependiente de la Intendencia Nacional de Cumplimiento Tributario INCT se ejecutan algunas acciones de Inteligencia Fiscal. Estas áreas mediante los módulos de captura de denuncias y la información recolectada de los sistemas informáticos ( Sistema R-COF ) detectan y relevan las modalidades de evasión y marginalmente modalidades de elusión.

Sin embargo, en lo que respecta a la Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas se tiene la Gerencia de Inteligencia Aduanera

El desempeño de las funciones encargadas a Inteligencia Aduanera se caracteriza principalmente por la actitud analítica, crítica y alerta que permite detectar aquellos indicios de comportamiento que lo hacen distinguible de un perfil de comportamiento lícito; un enfoque integral y sistemático del proceso de gestión de riesgo, entendido como una metodología inherente a toda la administración; una actitud proactiva que en contraposición a la meramente reactiva, posibilita el adelantarse a las situaciones de incumplimiento implementando oportunamente acciones correctivas o preventivas; un análisis sectorial de los operadores y su segmentación, de modo que sean evaluados integralmente seleccionando a quién fiscalizar en base a indicadores de riesgo y con criterios de optimización del costo - beneficio; el uso intensivo de la tecnología de información, como soporte imprescindible para el óptimo tratamiento de grandes volúmenes de datos contenidos en la Base de Datos de la administración, con aplicación de herramientas de última generación; y en consecuencia, la utilización de sus recursos en la aplicación eficaz y eficiente de acciones de control y fiscalización, y por ende la facilitación del comercio lícito.

#### **c. Autonomía financiera**

### **Brasil:**

En Brasil, el artículo 47 del Decreto Presidencial 93.872/1986 dispone sobre la unificación de los recursos financieros del Tesoro Nacional, actualiza y consolida la legislación pertinente y de la otras providencias, siendo su redacción actual dada por el Decreto 3.639, de 23/10/2000.

Posteriormente, se dio la reglamentación de la concesión, aplicación y comprobación de la supresión de fondos en actividades de carácter reservado, en el ámbito del órgano de Inteligencia de la administración tributaria federal brasileña, la Copei.

Esta reglamentación busca normativizar el ejercicio de gastos que sean necesarios en casos eventuales, a criterio del ordenador de gastos, en relación a gastos que no puedan ser subordinos al proceso

burocrático ordinario. También tiene la función de reglamentar procedimientos a ser observados en la supresión de fondos para gastos en actividades de carácter reservado.

Esta modalidad de “supresión de fondos” tiene como finalidad atender las peculiaridades de los siguientes órganos:

- Presidencia y Vice-Presidencia de la República;
- **Ministerio de Hacienda (Ministerio de Fazenda)** (ministerio al cual la Receta Federal de Brasil es subordinada);
- Ministerio de Salud;
- Reparticiones del Ministerio de Relaciones Exteriores en el exterior; y
- Reparticiones militares y de **Inteligencia**.

Originalmente, el Decreto 93.872 de 1986 sólo preveía el recurso a la “supresión de fondos” para “atender peculiaridades militares”. Sin embargo, con la evolución de la organización administrativa del Estado Brasileño, fue editado un nuevo Decreto (2.397, de 20/11/997). Esta norma alteró el art. 47 del decreto original, agregando otros órganos de Estado que podrían utilizar esta modalidad de pago de gastos, entre ellos el Ministerio de Hacienda y las reparticiones de Inteligencia.

El art. 45 del Decreto 93.872, de 23/12/1986, especifica que podrá ser concedida la supresión de fondos al funcionario público cuando los gastos a ser realizados no se puedan subordinar al proceso normal, especificando los siguientes casos:

- Para atender gastos eventuales, que exijan el pago rápido en espécie;
- Cuando el gasto debe ser hecho en carácter sigiloso; y
- Para atender a gastos de pequeño volumen.

La inclusión del Ministerio de Hacienda, y en particular de su órgano de Inteligencia tributaria, como destinatarios de esta norma, permitió la ejecución de tareas típicas de tal ramo de actividades. De esta forma, quedaron legalmente autorizados los gastos en actividades de carácter reservado.

Diversas investigaciones, que de otra manera serían imposibilitadas, pudieron ser concluídas con pleno éxito. Esto sucedió porque gastos de emergencia, que van desde la compra o alquiler de equipamientos especializados hasta el pago por la prestación de servicios diversos, pudieron ser concretados sin el peso de la burocracia típicamente asociada a los procesos de adquisición por parte de órganos de Estado.

### **Canadá:**

En el Servicio de Impuesto Interno canadiense (CRA), un recurso financiero es establecido para el Programa de Investigación Criminal que, por su parte, es distinto de otras partes de la CRA. La sede es responsable por el movimiento de este recurso para las unidades operacionales regionales responsables por las investigaciones. Una vez que el recurso financiero fue movido para las regiones, el dinero es bien guardado y debe ser gastado en actividades relacionadas con las investigaciones criminales.

### **EEUU:**

La IRS recibe un recurso financiero separado todo año aprobado por el Congreso. La parte del recurso financiero de la IRS perteneciente a la IRS-CI es movido separadamente de los demás. Estos fondos son así protegidos de ser desviados para otras divisiones de la IRS, salvo la CI concorda con la liberación de estos fondos. La protección de los fondos es hecha para asegurar que la IRS-CI pueda

realizar de manera adecuada sus obligaciones con respecto a Inteligencia fiscal, como es designado por el Congreso. Antes de la década de 1990, el recurso financiero no era protegido y esto llevó a grandes desvíos de fondos de la CI a otras divisiones de la IRS cuando ellas agotaban sus recursos financieros. Estos desvíos redujeron la capacidad de la CI de coleccionar Inteligencia fiscal.

### **VI.3. Coordinación de las actividades de Inteligencia fiscal con otros organismos de Estado**

#### **Brasil:**

En diciembre de 1999 fue instituido el Sistema Brasileño de Inteligencia - Sisbin, especificando su finalidad, objetivo, fundamento y hasta una breve definición de Inteligencia y Contra-Inteligencia.

En septiembre de 2002 fue editada su reglamentación, disponiendo sobre la organización, el funcionamiento y los órganos integrantes del Sistema.

El Ministerio de Hacienda integra el Sisbin con la participación de tres órganos, la Secretaría-Ejecutiva del Consejo de Control de Actividades Financieras- COAF (unidad de Inteligencia financiera), el Banco Central de Brasil - BC y la Administración Federal de Impuestos y Aduana de Brasil - SRF. La representación de la SRF en el Sisbin viene siendo, desde su inserción, ejercida por la Copei, órgano executor de las actividades de Inteligencia fiscal.

El Sisbin fue instituido por la Ley n° 9.883, del 07 de diciembre de 1999 y reglamentada por los Decretos n° 4.376, de 13 de septiembre de 2002 y n° 4.872, de 06 de noviembre de 2003. Este sistema tiene como objetivo integrar las acciones de planeamiento y ejecución de la actividad de Inteligencia en Brasil, con la finalidad de fornecer subsidios al Poder Ejecutivo en los asuntos de interés nacional. (Decreto n° 4.376/2002, artículo 1°)

El Sisbin abarca órganos y entidades de la Administración Pública Federal que, directa o indirectamente, puedan producir conocimientos de interés de las actividades de Inteligencia. En especial aquellos responsables de la defensa externa, seguridad interna y relaciones exteriores. (Ley n° 9.883/1999, artículo 2°).

El Sisbin posee como una de sus principales características la reunión de órganos civiles y militares que desarrollan actividades de Inteligencia examinando la obtención, análisis, y difusión de conocimientos relativos a hechos y/o situaciones de influencia inmediata o potencial sobre el proceso decisivo relacionado a sus respectivas instituciones, pero principalmente la acción gubernamental.

Sin embargo, el funcionamiento del Sisbin se efectiviza mediante la articulación coordinada de los órganos integrantes, respetando la autonomía funcional de cada una y observado las normas legales pertinentes a la seguridad, secreto profesional y resguardo de asuntos sigilosos (Decreto n° 4.376/2002, art.5°). En este aspecto, cabe resaltar que los asuntos resguardados por el sigilo fiscal no pueden ser compartidos administrativamente por la SRF/Copei con los demás integrantes del Sisbin, en obediencia a lo que establece el artículo 198 del Código Tributario Nacional, Ley 5.172 de 1966. Así, la Copei podrá compartir con los demás integrantes del sistema solo informaciones elaboradas en base a datos no protegidos por este sigilo, u obtenidas por medio de operaciones de Inteligencia.

La creación del Sisbin fue decisiva en la institucionalización y difusión de unidades y de la actividad de Inteligencia en diversos órganos gubernamentales, especialmente civiles. Pues, al contrario de la SRF, hasta la institución del Sistema, muchos órganos todavía no habían identificado la necesidad de disponer de una unidad de Inteligencia.

El Decreto n° 4.376/2002, en su artículo 7°, instaura el Consejo Consultivo del Sistema Brasileño de Inteligencia. Se trata de un colegiado, compuesto por órganos integrantes del Sisbin, al cual, entre otras funciones, le compete:

- Proponer normas y procedimientos generales para el intercambio de conocimientos;
- Contribuir para el perfeccionamiento de la doctrina de Inteligencia; y
- Crear grupos de trabajo para el estudio de problemas específicos.

## EEUU:

En los EEUU, la mantención de la confidencialidad de la Inteligencia fiscal de personas no-autorizadas es considerada de extrema importancia. Consecuentemente, los EEUU promulgaron una ley para controlar el acceso a la Inteligencia fiscal y las circunstancias bajo las cuales ella pueda ser compartida con otras entidades. Título 26 (Title 26) del Código de Servicio de Impuesto Interno (*Internal Revenue Code – IRC*) 6103 es la ley que establece las reglas de la confidencialidad. Esta ley previene la divulgación de la Inteligencia fiscal colectada por la IRS proveniente de investigaciones de crímenes fiscales, auditorías y solicitudes de devoluciones del impuesto de renta. Esto es considerado como Inteligencia fiscal protegida.

La IRS y la IRS-CI puede también coleccionar Inteligencia fiscal no-protegida. Esta Inteligencia puede venir de fuentes no-tributarias, como los registros públicos, informantes, información colectada de investigaciones no-tributarias, i.e. lavado de dinero, quiebra de sigilo bancario (*Bank Secrecy Act*), financiamiento del terrorismo o Inteligencia fiscal que fue saneada (i.e. tuvo su contenido sigiloso removido), tornándose Inteligencia desprotegida.

En las siguientes subsecciones será explicado como la Inteligencia fiscal colectada por la IRS-CI puede ser compartida con otras entidades comprendidas por esta ley.

## Francia:

En la DGI de Francia, el secreto profesional es una norma que sólo se puede derogar por disposición legislativa expresa. Es decir que lo que no esta permitido es prohibido.

La Administración Tributaria puede solicitar información o comunicar información dentro de ese marco.

### **a. Intercambio de informaciones economico-fiscales entre administraciones tributarias**

## Brasil:

En Brasil, es permitido el intercambio de informaciones entre administraciones tributarias integrantes de los diversos entes federativos, a saber, entre las haciendas públicas de la unión, de los estados, del Distrito Federal y de los municipios.

En la acepción del artículo 199, del Código Tributario Nacional (Ley 5.172/66), este intercambio de informaciones se da en la forma de ley o convenio a ser celebrado entre las entidades interesadas.

Además de esto, cabe resaltar que en Brasil no hay cualquier dificultad en el intercambio de informaciones entre los sectores responsables por la fiscalización federal sobre tributos internos y del comercio exterior, en vista que la estructura de la SRF abarca todas estas áreas.

## Canadá:

El Servicio de Impuesto Interno canadiense (CRA) administra el impuesto de renta de todas las provincias canadienses excepto Quebec, el impuesto de renta de empresas de todas las provincias excepto Quebec y Alberta, y el impuesto valor agregado canadiense (*goods and service tax – GST*) de tres de sus diez provincias. Este es un excelente sistema bajo aspectos de política tributaria, económica

y financiera y, con relación a la Inteligencia fiscal, este sistema garantiza que exista una perspectiva nacional en tales actividades. También asegura que la CRA sea capaz de compartir información fiscal con los gobiernos de las provincias y existe un documento específico para este fin (information-sharing Memorandum of Understanding).

Para las provincias que la CRA no administra, ella les informa los resultados de sus acciones investigativas (inclusive auditorias) de forma que ellas puedan tomar medidas correlatas. Esto es hecho automáticamente a través del intercambio regular de datos.

#### **EEUU:**

El Título 26 del IRC 6103 tiene una excepción que permite el cambio de Inteligencia fiscal protegida con otras administraciones tributarias de los EEUU. Es propósito de la excepción es promover la fiscalización tributaria al permitir a varias administraciones tributarias de los EEUU la comparación de sus Inteligencias fiscales a fin de identificar posibles discrepancias y, por lo tanto, posibles casos de desobediencia de las leyes tributaria. Esta excepción también permite que la IRS y las administraciones tributarias locales tengan acceso a mayores fuentes de Inteligencia fiscal de lo que tendrían si duplicasen sus esfuerzos.

#### **Francia:**

Toda comunicación de información entre Administraciones Tributarias (DGI, Aduanas, Competencia y Consumo) debe formalizarse; la comunicación de información con miras a uso legal de la misma, debe rodearse de una estricta seguridad. Las transferencias, incluyendo las espontáneas, se hacen en soportes materiales. El listado de documentos de datos transmisibles debe ser exhaustivo.

“Artículo L. 117. — Los Agentes de la Administración Tributaria y la Administración de Aduanas e Impuestos Indirectos tienen la obligación de comunicar los documentos del servicio que poseen sin poder oponer el secreto profesional a los Agentes que tengan al menos el rango de Inspector y que pertenecen a otras Administraciones Financieras y están encargados de establecer el monto de impuestos y aranceles”.

#### **b. Intercambio de informaciones economico-fiscales entre administraciones tributarias y órganos estatales diversos**

#### **Brasil:**

Además del intercambio legalmente permitido de informaciones submetidas al sigilo fiscal, entre administraciones tributarias de los diversos entes federativos, existen las siguientes otras excepciones a este deber de confidencialidad.

La misma Ley 5.172/66 (Código Tributario Nacional), en el párrafo único del artículo 198, prevé que el sigilo a ser mantenido por la administración tributaria sobre los datos económicos o financieros de los contribuyentes podrá ser quebrado atendiendo al pedido oficial de autoridad judicial, en el ejercicio de la jurisdicción (juzgamiento de una demanda llevada por las partes de un proceso al juez o tribunal). Esta demanda podrá darse tanto para instruir procesos de carácter criminal como civil.

Además de esto, el Poder Legislativo, cuando en el ejercicio de su función investigadora, por medio de sus comisiones parlamentares de investigación, podrá también solicitar a las administraciones tributarias informaciones protegidas por el sigilo fiscal (art. 58, § 3º de la Constitución de la República).

Por último, la Fiscalía General de la República tiene también poderes, previstos en la ley que reglamenta su actuación (art. 8º, VIII y § 2º de la Ley Complementar 75/1993), para solicitar datos e informaciones de los contribuyentes, sobre los cuales las administraciones tributarias tengan el deber de mantener secreto.

### **Canadá:**

Como regla general, debido a la confidencialidad conferida por los estatutos tributarios, la CRA no puede compartir información fiscal con la policía, agencias de seguridad nacionales, o cualquier otro organismo de este tipo. Existen algunas excepciones específicas enumeradas abajo:

- La Policía puede obtener una orden judicial para tener acceso a la información fiscal si estuviese investigando drogas ilícitas o si la investigación envolviese crimen organizado;
- La Policía puede solicitar información fiscal después de la formalización de una acusación criminal;
- La seguridad nacional canadiense puede obtener un mandato judicial para obtener ciertas informaciones.
- La CRA puede compartir información fiscal con la Agencia de Servicios de Frontera de Canadá para cuestiones aduaneras.

Apesar de estas circunstancias especiales para el compartimiento de información fiscal, la CRA tiene desarrollado el Programa Especial para el Cumplimiento de la Ley, envolviendo asociaciones con agencias de policía (police agencies), que usan el sistema tributario para alcanzar objetivos amplios en sus investigaciones. Una significativa parte de la información es compartida con la CRA, aunque lo contrario no sea verdadero. A través de estas asociaciones con la policía, la CRA obtiene indicios de personas sospechosas de obtener rentas ilícitas. Usando la información ofrecida por la policía, así como de auditorías regulares, la CRA promueve investigaciones criminales y auditorías especiales que acaban por cohibir tales actividades ilícitas. La obtención de sentencias de prisión por evasión fiscal también es posible en varios casos.

Con relación a la sede, la CRA participa en numerosos comités gubernamentales y otros foruns con fines de ayudar en la coordinación de programas de investigación y actividades a nivel nacional. Aunque esto no niegue el impacto de las restricciones presentes en la legislación tributaria sobre el compartimiento de informaciones, por lo menos permite a la CRA contribuir en un sentido más amplio para la investigación realizada por sus programas.

### **Chile:**

- En octubre de 1996 a través de la Ley 19.749 artículo 4º se genera un convenio de intercambio de información con el Servicio Nacional de Aduanas, cuyo objetivo es intercambiar información de contribuyentes la cual sirve para cumplir con las labores de fiscalización de ambos entes.
- Comisión de lucha contra la evasión y el fraude tributario y aduanero, operativa desde julio del 2002 a través de la Resolución Exenta 455, compuesta por el Director del Servicio de Impuestos Internos (quién la preside), Director Nacional de Aduanas, Tesorero General de la República y por

un representante del Ministerio de Hacienda el cual garantizará los compromisos que se adopten y velará por su cumplimiento. Los objetivos de esta Comisión son:

- Facilitar la coordinación de los Servicios, de: Impuestos Internos, de Aduanas y de Tesorería en todas las materias relacionadas con el cumplimiento tributario de los contribuyentes.
  - Hacer más efectiva la labor de los tres Servicios de un modo fluido y coordinado, a fin de disminuir la evasión y el fraude tributario y aduanero, y cautelar el correcto uso de las franquicias tributarias, aduaneras y de fomento a las exportaciones.
  - Tomar medidas para facilitar y simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, con el objetivo de maximizar el cumplimiento voluntario.
- Comité Antidelincuencia y Defensa del Comercio Formal: Integrada por organismos públicos y privados, estos últimos representados por la Cámara Nacional de Comercio, Servicios y turismo de Chile. Sus objetivos son:
    - Entregar asesoría legal y orientación a los asociados, sobre las medidas prácticas y específicas que contribuyen a prevenir los robos, hurtos y otros hechos delictuales. Además de generar conciencia en la sociedad sobre la obligación que tienen los ciudadanos de colaborar, desde sus respectivos ámbitos de acción, en el combate contra la delincuencia mediante prácticas preventivas. Otros de sus objetivos es buscar soluciones eficientes para erradicar el comercio callejero y las mafias que lo proveen, mediante un trabajo coordinado con la autoridad, junto con acopiar y difundir información acerca de experiencias internacionales exitosas, en este ámbito.

#### **EEUU:**

La ley Title 26 USC 6103 prohíbe que la Inteligencia fiscal colectada por la IRS referente a investigaciones criminales, auditorías y emisión de devoluciones de impuesto de renta (Inteligencia fiscal protegida) sea compartida con otros organismos de Inteligencia del Estado, salvo que el cambio de información esté dentro de unas excepciones de la ley. La excepción más común para el cambio de Inteligencia organismos de Inteligencia es para la realización de una investigación criminal, para tal, el organismo debe requerir una liberación judicial. Otra posibilidad es si la IRS-CI toma parte de la investigación y estuviese investigando violaciones tributarias. Pero, como está expuesto, el otro organismo de Inteligencia debe estar conduciendo su propia investigación para que este recurso se aplique.

En los EEUU, la Inteligencia fiscal protegida no puede ser compartida con mucha frecuencia con otras unidades de Inteligencia como la Unidad de Investigación Financiera (*Financial Investigative Unit – FIU*) u otros organismos civiles y militares. Estos organismos pueden obtener Inteligencia fiscal en el caso de esta pasar a ser considerada no-protegida por tener caído en dominio público al ser divulgada en medio al procedimiento judicial o por haber sido saneada al remover el contenido que identificaría la entidad fiscal.

Inteligencia fiscal no-protegida es frecuentemente compartida con los hacedores de política de la IRS, del Tesouro, y del Congreso para auxiliar en la decisión de futuras revisiones de la legislación y de políticas tributarias.

#### **Francia:**

El principio básico siempre es el de secreto profesional que sólo se puede dejar de respetar mediante decisión expresa de la Ley.



Con los demás organismos del Estado, se establece también un marco jurídico estricto que se relaciona con la naturaleza de los documentos o datos transmisibles.

El mismo varía según :

- la naturaleza de los datos solicitados
- Art. L 82 B del Libro de Procedimientos Tributarios: Toda persona natural o jurídica que pague salarios, pensiones o rentas vitalicias debe comunicar a la Administración, si ésta lo solicita, los documentos donde se registran los pagos.
- la naturaleza de la infracción (trabajo ilegal)
- Art. L. 134. del Libro de Procedimientos Fiscales: Los Agentes de la Dirección General de Impuestos, la Dirección General de Aduanas e Impuestos Indirectos, los Agentes habilitados para este fin y juramentados de los organismos de seguro social y las cajas de mutualidad social agrícola, los Inspectores de Trabajo, y funcionarios de control afines de acuerdo al Artículo L. 611-10 del Código de Trabajo, los Oficiales y Agentes juramentados de Asuntos Marítimos, los Funcionarios de los Cuerpos Técnicos de Aviación Civil encargados de este menester y juramentados al igual que los Inspectores y Adjuntos de los transportes terrestres pueden recibir de la Administración de Impuestos o la Administración de Aduanas e Impuestos Indirectos, de ser ello necesario, comunicación de todos los datos y documentos necesarios para el cumplimiento de su **misión de lucha contra el trabajo clandestino**.

Los Agentes de la Dirección General de Impuestos y la Dirección General de Aduanas e Impuestos Indirectos transmiten a los organismos encargados de un régimen de protección social o a las cajas que prestan servicio de vacaciones pagadas señalados en el Libro VII del Código de Trabajo, mediante solicitud escrita, todos los datos o documentos que permitan cobrar sumas no pagadas u obtener el reembolso de sumas pagadas indebidamente, reveladas en el marco del cumplimiento de la misión de lucha contra el trabajo clandestino.

- la calidad otorgada al Agente de Inteligencia fiscal asignado (auxiliar de Policía para las BNEE).

La eficacia de la acción de Inteligencia fiscal se relaciona con la circulación de la información. Por ende, se debe buscar una flexibilización del secreto profesional dentro de un marco jurídico estricto.

Ambos conceptos de flexibilización y legalidad no son incompatibles. Por ejemplo, el derecho de comunicación entre la Policía y los Servicios de Inteligencia Fiscal ha ido evolucionando en este sentido, manteniendo a la vez la obligación de un escrito administrativo.

- 1 – transmisión únicamente por medio de la Justicia y bajo su control
- 2 – en noviembre del 2002, creación de la posibilidad de una solicitud directa de la Policía dirigida a la Administración Tributaria.
- 3 - en octubre del 2004, creación de una transmisión espontánea de parte de la Policía a la Administración Tributaria para adaptarse a las necesidades de las estructuras “multi administraciones” de los Grupos de Intervención Regionales
- Art. L. 135 del Libro de Procedimientos Fiscales. Dentro del marco de la lucha contra las actividades lucrativas no declaradas que atenten al orden público la seguridad pública, los Agentes de la Dirección General de Contabilidad Pública, la Dirección General de Aduanas e Impuestos Indirectos, la Dirección General de Impuestos y la Dirección General de la Competencia, el Consumo y la Represión de Fraudes deben responder a las solicitudes que formulan los Oficiales y Agentes de Policía Judicial acerca de datos y documentos de tipo financiero, tributario o aduanero, **sin que pueda interponerse la obligación al secreto**. Dentro de este mismo marco, los Oficiales y Agentes de la Policía Judicial deben comunicar a los Agentes de las cuatro Direcciones previamente señaladas todos los elementos capaces de conllevar una implicación de tipo financiero, tributario o aduanero, sin que pueda interponerse la obligación al secreto.

## Países Bajos:

La Administración Tributaria normalmente trabaja en colaboración con otras organizaciones gubernamentales. Algunos ejemplos:

- Durante operaciones nacionales tales como aquellas mencionadas arriba, la Administración Tributaria trabaja juntamente con la Fiscalía General de la República por cuenta de los aspectos criminales de las operaciones y para elaborar procedimientos subsecuentes;
- Todo año, la Administración Tributaria y el PPS establecen acuerdos a respecto del número y tipo de crímenes a ser investigados;
- En varias operaciones nacionales y regionales, se busca la cooperación de la Agencia de Vigilancia de Salud y Seguridad (Health & Safety Inspectorate), servicios sociales y agencias de seguridad social.
- Durante operaciones nacionales que envuelvan, por ejemplo, casinos ilegales, la Administración Tributaria trabaja en conjunto con agencias municipales y la policía.
- La Administración Tributaria y el FIOD-ECD son representados en el Centro de Excelencia Financiero (*Financial Expertise Centre – FEC*). Las otras partes en esta asociación los organismos de monitoramiento financiero (Autoridad de Mercados Financieros -Financial Markets Authority- y el Banco Holandés), la Inteligencia General (General Intelligence), el Servicio de Seguridad (Security Service), la policía y el PPS. El objetivo del FEC es resguardar la integridad del sistema financiero holandés. Cada organización submete toda la información recibida para un sector predeterminado. Esto propicia una imagen general más nítida de los riesgos y facilita la conducción de investigación y/o operaciones más detalladas. Por ejemplo, atención especial de esta asociación es dada al riesgo de financiamiento del terrorismo.

### Confidencialidad

Confidencialidad en cuestiones fiscales es regulada por el Artículo 67 de la Ley Holandesa de Tributos (Netherlands State Taxes Act). De acuerdo con el párrafo segundo de este artículo, el Ministro puede suspender la obligación de observación de la confidencialidad.

La concesión es publicada en los Reglamentos de Comunicación de Información (Regulations on the Communication of Information).

Tal recurso es ampliamente usado.

- *Uso estructural*: la Administración Tributaria fornece datos sobre renta de forma estructurada y completamente automatizada a las agencias gubernamentales responsables por la implementación de regulamentos y esquemas dependientes- de-renta como, por ejemplo, devolución del alquiler, financiamiento estudiantil y beneficios de asistencia social;
- *Uso ocasional*: la información es ofrecida a agencias gubernamentales si son solicitadas por la agencia que necesita de ella para realizar sus tareas. La información entonces es fornecida bajo la condición de ser empleada sólo para el proposito declarado;
- *Asociaciones*: asociaciones siempre funcionan en función de un acuerdo que explícitamente incluya el aspecto de confidencialidad;
- *PPS*: cuestiones del PPS relacionadas a investigaciones criminales son siempre respondidas.

### c. Intercambio internacional de informaciones económico-fiscales

## Brasil:

Es normal que consten cláusulas específicas relativas al cambio de informaciones en todos los tratados, convenciones y acuerdos internacionales firmados por Brasil en lo que se refiere a materia tributaria,

tanto para evitar la dupla tributación y evasión, como en aquellos volcados a estimular la cooperación aduanera.

Estas cláusulas tienen como fundamento la disposición contenida en el artículo 26 del modelo de convención de la Organización para Cooperación y Desarrollo Económico (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico) - OCDE, el cual recomienda que las informaciones recibidas por un Estado contratante deberán ser consideradas sigilosas de la misma manera que las informaciones obtenidas con base en el derecho interno de este Estado, y solamente podrán ser comunicadas a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas del lanzamiento o cobranza de los tributos comprendidos por el tratado, convención o acuerdo. Estas personas o autoridades solamente utilizarán estas informaciones para los fines tributarios, quedando, igualmente, obligadas a mantener el sigilo fiscal.

La previsión legal del cambio de informaciones tributarias no podrá, bajo ninguna hipótesis, obligar a un Estado a:

- adoptar medidas administrativas contrarias a la de su legislación o práctica administrativa;
- fornecer informaciones que podrían ser obtenidas con base en su propia legislación o en el ámbito de su práctica administrativa normal;
- fornecer informaciones reveladoras de secretos comerciales, industriales, o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria a la orden pública.

Conforme previsto en el artículo 2º, ítem XV, de la Norma del Ministerio de Hacienda nº 275, del 15 de agosto de 2005, una de las finalidades de la SRF, como órgano específico, singular y directamente subordinado al Ministro de Estado de Hacienda, es la de participar en la negociación e implementación de acuerdos, tratados y convenios internacionales pertinentes a la materia tributaria, eximidas las competencias de otros órganos que tratan de estos asuntos (por ejemplo, el Ministerio de Relaciones Exteriores).

Actualmente, se encuentran en acción tres tipos de acuerdos internacionales envolviendo materias tributarias, ellos son:

- acuerdos para evitar la dupla tributación, firmados con los siguientes países: Alemania, Argentina, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Corea, Dinamarca, Ecuador, España, Filipinas, Finlandia, Francia, Países Bajos, Hungría, India, Italia, Japón, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Repúblicas Eslovaquia y Checa, y Suecia.
- Acuerdos de Cooperación Aduanera, firmados con los siguientes países: Estados Unidos, Francia, Gran Bretaña, Mercosur (Mercosur + Chile), Mercosur (Tratado de Asunción), Rusia y el Convenio Multilateral sobre Cooperación y Asistencia Mutua entre las Direcciones Nacionales de Aduanas – COMUCAM (Argentina, Brasil, Colombia, Costa Rica, Cuba, El Salvador, España, Haití, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, República Dominicana y Uruguay).
- Acuerdos de Complementación Económica, firmados en bloque con los siguientes países:
  - Bolivia, Colombia, Venezuela, Ecuador, Perú, Argentina, Paraguay y Uruguay;
  - Argentina, Paraguay y Uruguay;
  - Argentina, Paraguay, México y Uruguay;
  - Uruguay.

Brasil podrá obtener informaciones tributarias, para fines penales, con la utilización del Acuerdo de Asistencia Jurídica Mutua en Asuntos Penales (*Mutual Legal Assistance Treaty* – MLAT), cumplidos los requisitos exigidos en su firma. Se destacan los acuerdos firmados por los países del Mercosur (Argentina, Paraguay y Uruguay), con Francia y los Estados Unidos de América.

Por último, cabe citar que la SRF mantiene representaciones en tres embajadas de países con significativa importancia para Brasil, en lo que se refiere a sus relaciones tributarias internacionales: Argentina (Buenos Aires), Estados Unidos (Washington) y Paraguay (Asunción). Los valores

agregados también vienen teniendo éxito en el establecimiento de sociedades con estas administraciones tributarias extranjeras, facilitando también la obtención de informaciones previstas en acuerdos firmados o cuya legislación de aquellos países permita su intercambio, así como contribuyendo substancialmente en las investigaciones envolviendo organizaciones criminosas transnacionales.

### **Canadá:**

En Canada, los tratados tributarios son usados para compartir informaciones con otros países. Los tratados limitan el modo por el cual la información puede ser usada en cuestiones tributarias. Además de esto, la información a ser compartida debe ser aprobada por la autoridad competente nombrada en el tratado con el intuito de asegurar que las condiciones del mismo sean cumplidas.

Para facilitar el compartimiento de informaciones entre Canadá y los EEUU, un acuerdo administrativo fue hecho para reducir los encargos administrativos asociados al trámite normal para el compartimiento de información de acuerdo con el tratado tributario en casos que los dos países estén investigando el mismo sospechoso.

Canadá también usa Tratados de Asistencia Legal Mutua (Mutual Legal Assistance Treaties) para obtener información fiscal necesaria para sus investigaciones criminales.

La CRA está intentando desarrollar tratados tributarios con varios países, en especial aquellos que tienen leyes bancarias altamente secretas y, por lo tanto, son más resistentes en compartir información fiscal.

### **EEUU:**

La ley Title 26 IRC 6103, permite a la IRS cambiar Inteligencia fiscal protegida con países extranjeros ante un acuerdo formal tal como un Tratado Tributario (Tax Treaty) o Acuerdo de Cambio de Información Fiscal (Tax Information Exchange Agreement – TIEA) entre los EEUU y el gobierno extranjero. El cambio puede ser para ayudar en la colecta de evidencias para una investigación o usada para cualquier otro proposito de la Administración Tributaria permitido por el acuerdo. Generalmente los países extranjeros no pueden usar Inteligencia fiscal para investigaciones criminales no-tributarias como lavado de dinero, tráfico de drogas, etc. Pero, si el crimen investigado fuese financiamiento del terrorismo, entonces una orden judicial puede ser solicitada para disponibilizar la Inteligencia fiscal deseada al país extranjero. Los EEUU ha buscado agresivamente tales acuerdos con otros países para obtener Inteligencia fiscal para sus investigaciones. Los EEUU están actualmente usando el modelo adoptado por el OECD para estos acuerdos.

Así como se hace para el cambio de Inteligencia fiscal protegida entre las administraciones tributarias dentro de los EEUU, el proposito de estos acuerdos es promover el cumplimiento de las leyes tributarias al permitir que varias administraciones tributarias del mundo comparen la Inteligencia fiscal colectada entre si para identificar posibles discrepancias entre las Inteligencias fiscales de los países en cuestión y, por lo tanto, posibles violaciones de las leyes tributarias.

Otros acuerdos internacionales que la IRS-CI usa para coleccionar Inteligencia fiscal de países extranjeros son Tratados de Mutua Asitencia Legal (Mutual Legal Assistance Treaties) y Cartas Rogatorias (Letters Rogatory). Estos acuerdos pueden apenas ser usados en investigaciones criminales. La información cambiada por estos acuerdos es manipulada por el Departamento de Justicia de los EEUU (US Justice Department). Esta información puede ser usada para otros tipos de violaciones que no sean tributarias, como lavado de dinero, desde que la información no haya sido obtenida por medio de un Tratado Tributario o TIEA.

Como resultado del crecimiento significativo de los esquemas internacionales de violación fiscal en los últimos veinte años, la IRS-CI ha creado una Sección Internacional en su sede (International Section at Headquarters). El componente-clave de esta sección es el posicionamiento de los

investigadores criminales em puestos estratégicos alrededor del mundo. La misión de estos agregados (attachés) es trabajar con la Inteligencia fiscal extranjera y otras agencias de investigación para facilitar el cambio de Inteligencia, participar en investigaciones conjuntas y desarrollar investigaciones potenciales.

Finalmente, la IRS y la IRS-CI esperan reducir las barreras en el compartimiento de la Inteligencia fiscal entre países extranjeros tornandose miembros de organismos internacionales volcados a estas cuestiones como CIAT y OECD.

### **Francia:**

En Francia, el intercambio de datos está contemplado en los Artículos L. 114 y L. 114 A del LPF que establecen que la Administración puede intercambiar datos con:

Los Estados que han suscrito con Francia un convenio tributario internacional que contempla la asistencia mutua (102 convenios);

Las Administraciones financieras de los Territorios de Ultramar y otras colectividades territoriales de la República Francesa con régimen tributario específico;

Los Estados miembros en lo que respecta la aplicación de directivas y normativas de la Unión Europea en materia de Impuesto sobre la Renta y la Fortuna el igual que en materia de Impuesto del Valor Agregado.

Otros tipos de solicitudes de datos surgen dentro del marco de la asistencia administrativa internacional. Se refieren a situaciones contempladas de modo expreso y pueden producirse durante todas las acciones de control que realicen los Servicios de la Dirección General de Impuestos, cualesquiera que sean los impuestos implicados.

Algunos convenios no contienen cláusulas de intercambio de datos (en especial Arabia Saudita, Bahrein, Qatar y el Sultanado de Omán). Igual ocurre para los países con los cuales Francia no haya suscrito convenio, ninguna asistencia administrativa es posible. En presencia de un convenio que contenga una cláusula de intercambio de datos o un convenio de asistencia administrativa, la amplitud de la asistencia dependerá de la redacción de la cláusula o el convenio.

Existe también una red de agregados fiscales ante 7 embajadas importantes en el extranjero (Washington, Londres, Berlín, Roma, Madrid,...). Estos funcionarios de la DGI francesa están encargados, entre otras actividades, de establecer y mantener las mejores relaciones posibles con las Administraciones Tributarias extranjeras; participan, dentro de este marco, en el dispositivo de intercambio internacional de información.

## **VI.4. Base normativa para la actuación de la Inteligencia fiscal**

### **a. Competencias legales**

### **Brasil:**

Por el Decreto nº1.745, de 13 de diciembre de 1995, fue creada la Copei. Sus atribuciones y competencias constan en el Regimiento Interno de la Receta Federal de Brasil, aprobado por el Ministro de Hacienda a través de la Norma MF nº 030, de 25 de febrero de 2005, y alteraciones en la Norma MF 275 de 15 de agosto de 2005. El objetivo de estos actos fue dar base legal para la creación de la Copei, así como la determinación de sus competencias legales.

La legislación pertinente define las competencias y atribuciones legales de la Copei para planear, coordinar, controlar y evaluar las actividades de pesquisa e investigación en el área de Inteligencia, en especial en los crímenes contra la orden tributaria, de contrabando y desvío y de lavado u ocultamiento de bienes, derechos y valores, con el objetivo de producir conocimientos para el uso de las unidades de la SRF en el ámbito de sus competencias.

## Canadá:

Los estatutos tributarios canadienses presentan varios artículos relevantes para actividades de investigación e Inteligencia fiscal:

- i. claras provisiones para la expedición de acusaciones criminales por evasión fiscal y conspiración a fines de cometerla, emisión de falsas declaraciones así como el requerimiento de falsas devoluciones del impuesto de renta; la ley prevé multas significativas y/o sentencias de prisión para estos casos;
- ii. penalidades para fallas en la emisión de devoluciones del impuesto de renta cuando fuese solicitado;
- iii. autoridades específicas para la obtención de información para investigaciones fiscales, incluyendo poder de inspección o auditoría, autoridad para requerir producción de documentos, poder de obtener mandatos de busca y aprehensión y autoridad para solicitar investigaciones;
- iv. claras provisiones que describen cuando la información fiscal puede ser usada para fines no tributarios.

La CRA también usa de provisiones del Código Criminal (Criminal Code) para asegurar el cumplimiento de la legislación tributaria. En ciertas circunstancias, donde las violaciones son consideradas más graves que lo usual, multas para fraudes del Código Criminal son cobradas al contrario de las multas por evasión fiscal por el hecho de las primeras ser más duras.

## EEUU:

En los EEUU, el Congreso ha aprobado una serie de leyes que confiere poderes a la IRS que permite coleccionar y distribuir Inteligencia fiscal apropiadamente. Específicamente, el Title 26 Internal Revenue Code Section 7608(b) y otras secciones del código amparan la IRS-CI de la legislación para la colecta de Inteligencia fiscal para investigaciones criminales y otros temas aprobados.

### **b. Principios básicos**

### **c. Políticas y procedimientos**

## Brasil:

El Manual de Normas y Procedimientos de la Copei es el instrumento que fija las políticas y procedimientos que deben ser seguidas por los agentes de Inteligencia fiscal. Tal manual establece minuciosamente el método de trabajo vigente en la Copei, copiándose en los principios básicos sobre los cuales se encuentra estructurada la actividad, como el de la oportunidad, amplitud, objetividad, clareza, entre otros.

El manual de normas y procedimientos describe en detalles los procedimientos de trabajo de la Copei, presentando la metodología de producción del conocimiento, normas para el análisis y tratamiento de denuncias, recomendaciones a respecto de la conducción de investigaciones y de las técnicas especializadas de Inteligencia, reglas para la elaboración de los informes de difusión, etc.

## Canadá:

La CRA ha desarrollado un manual de investigación detallado que describe las políticas y procedimientos para todos los aspectos del programa. Este manual está disponible en el sitio interno de la CRA y puede ser accesado por su personal de cualquier lugar del país. El manual es actualizado regularmente para estar en conformidad con las más recientes leyes, jurisprudencia, prácticas y procedimientos operacionales.

## EEUU:

La IRS ha instituido un manual (IRM) con políticas y procedimientos generales que sus divisiones, incluyendo la IRS-CI, siguen en el cumplimiento de sus atribuciones para la colecta de Inteligencia fiscal. Estas políticas y procedimientos cubren todas las tareas a ser realizadas, la necesidad de la puntualidad, claridad, objetividad, imparcialidad y simplicidad al realizar sus obligaciones, el nivel de supervisión (control) de esos deberes y el nivel de seguridad de la Inteligencia fiscal producida.

La IRS-CI ha también instituido un manual (*Law Enforcement Manual* – LEM) para regir las actividades que ella realiza. Tales actividades pueden incluir la conducción de actividades de investigación especializada como operaciones secretas. Estas políticas y procedimientos presentan principios básicos para la colecta de Inteligencia fiscal, sea por actividades de colecta de información, sea por investigación criminales reales. Estas políticas y procedimientos abarcan puntualidad, foco, seguridad, control, imparcialidad y otros principios importantes para proteger los derechos de los ciudadanos estadounidenses de posibles excesos de los empleados de la IRS-CI en la realización de sus actividades. Por ejemplo, el manual informa la cantidad de supervisión a ser dada en la colecta de Inteligencia fiscal. Todos los agentes especiales de la IRS-CI deben pasar por una vistoria completa anual de sus actividades y a cada cuatro meses. El propósito de estas vistorias es asegurar que los agentes estén realizando sus tareas de acuerdo con las leyes estadounidenses y conforme a las políticas y procedimientos de la IRS y de la IRS-CI. Las vistorias cubren puntualidad, claridad, foco, entre otros atributos de una investigación criminal bien conducida.

Las políticas y procedimientos en el LEM son consistentes y compatibles con las políticas y procedimientos de otros organismos de investigación del cumplimiento de la ley de los EEUU.

La IRS y la IRS-CI están constantemente actualizando sus estructuras para mejorar sus habilidades de colecta de Inteligencia fiscal. La más reciente ocurrió en 2000, cuando la IRS y la IRS-CI pasaron por una completa reestructuración organizacional. Esta reestructuración fue conducida bajo la supervisión independiente del gobierno estadounidense. Fueron analizadas las políticas y procedimientos de la IRS/IRS-CI y como las mismas implementaron tales políticas y procedimientos. Además de los cambios organizacionales, la IRS/IRS-CI está constantemente actualizando sus políticas y procedimientos de manera de estar en armonía con eventuales cambios en la legislación y en las metodologías de colecta de la Inteligencia fiscal.

### d. Deber de protección institucional

## Brasil:

El Manual de Seguridad Institucional de la SRF, fue instituido por la Norma SRF n° 1.700 de 12 de diciembre de 2003. El objetivo del Manual es la presentación de reglas y recomendaciones que estimulen la conscientización del cuerpo funcional de la SRF sobre los riesgos consecuentes de acciones o intereses externos e internos contra la institución y sus funcionarios y la necesidad de resguardar conocimientos y datos protegidos por el sigilo fiscal.

Siendo así, la protección institucional se traduce en la conscientización de sus funcionarios sobre la importancia de la actividad por ellos desarrollada y sobre los cuidados que deben reservar, tanto en el

desarrollo de sus tareas, como en la seguridad de los objetos físicos, informatizados o cognitivos a los que tienen acceso.

El Manual es destinado a todos los funcionarios de la SRF que, además del cumplimiento de los deberes impuestos en el ordenamiento legal y por estar envueltos en la actividad de recaudar parte de la renta de los contribuyentes, deberán tener cuidados adicionales en el trato de los intereses del estado, en la postura profesional y en la discreción necesaria para desempeñar su función.

El instrumento actualmente se encuentra en la fase de su difusión, que será de carácter permanente, o sea, será una tarea continua en el ámbito de la SRF. Ésta acción garantiza el fortalecimiento institucional de la organización, por medio del perfeccionamiento y la actualización permanente de los procedimientos y de las recomendaciones normativas, particularmente en lo que respecta al resguardo del sigilo fiscal y de sus funcionarios.

La campaña de divulgación incluye la distribución, entre todos los funcionarios, de calendarios y señaladores temáticos de libros, conteniendo recomendaciones de seguridad. Además de esto, historias y tiras ficticias están siendo presentadas en el acceso de los funcionarios a sus computadores conectados en red, fijando los conceptos de seguridad institucional de forma atrayente. También conferencias están siendo periódicamente administradas a todo el cuerpo funcional.

Este manual presenta reglas y recomendaciones volcadas a neutralizar riesgos consecuentes de acciones externas e internas contra la institución y sus funcionarios. Su estructura está compuesta por los capítulos de seguridad del personal, seguridad de la documentación, seguridad de las comunicaciones y de los sistemas de informaciones y seguridad de las áreas e instalaciones, además de un anexo conteniendo toda la legislación pertinente. Así, de acuerdo con el Manual, la Seguridad Institucional debe ser promovida por un conjunto de acciones que garanticen la prevención y obstrucción de daños potenciales relativos a:

a) *Seguridad del personal*

Acciones volcadas a la prevención y a la obstrucción de acciones de terceros y de conducta de funcionarios, que puedan colocar en riesgo la integridad del cuerpo funcional y la seguridad de informaciones y datos sensibles, comprendidos por el sigilo fiscal.

b) *Seguridad de la documentación*

Conjunto de medidas destinadas a resguardar datos e informaciones contenidos en documentos de la institución, especialmente aquellos cuyo sigilo es imprescindible a la seguridad de la sociedad y del Estado, así como la inviolabilidad de la intimidad, de la vida privada, de la honra y de la imagen de las personas, en la forma de la ley. Excepto el derecho, asegurado a todos, de recibir informaciones de su interés particular o de interés colectivo o general, contenidas en documentos de archivos, que deberán ser dados en el plazo legal.

c) *Seguridad de las comunicaciones*

Conjunto de medidas volcadas a salvaguardar conocimientos y datos sigilosos durante los respectivos actos de transmisión y de recepción. Este procedimiento es previsto, desde el local adecuado para la instalación de equipamientos de comunicación, el medio adecuado de transmisión y, de acuerdo a la sensibilidad del asunto a ser transmitido, la utilización de protección criptográfica.

d) *Seguridad de los sistemas de información*

Conjunto de recomendaciones destinadas a garantizar la seguridad e integridad del *hardware*, del *software*, de los sistemas de gerenciamiento de bancos de datos y de los propios bancos de datos.

En este contexto, la entonces SRF ya viene disponibilizando, desde el 2001, para sus funcionarios el Manual “*on-line*” de Seguridad de la Información.

e) *Seguridad de las Áreas e Instalaciones*



Conjunto de medidas destinadas a resguardar los locales donde son elaborados, manipulados o guardados documentos, datos e informaciones tratados por la SRF, de los bienes bajo control de la institución, o bien de los funcionarios en el ejercicio de sus funciones, en sus locales de trabajo.

### **Colombia:**

Para la administración tributaria es una política constante la protección a funcionarios, recursos técnicos e instalaciones sensibles a situaciones de peligro o choque.

Con respecto a la seguridad de áreas e instalaciones se cuenta con un doble sistema de seguridad tanto externo (seguridad privada), como interno (responsable de Inteligencia y contraInteligencia operativa – responsable DIPOLFA), además de diferentes medios técnicos como circuitos cerrados, detectores de explosivos, armas, y un riguroso control de acceso por medio de requisas personalizadas. En ciertos niveles se redobla la seguridad y se restringe el acceso de personal.

Respecto a los medios informáticos se tiene un control de seguridad como: accesos personalizados, usuarios identificados, puestos controlados, rastros de seguimiento, salvaguardias automáticas, restauraciones controladas.

### **EEUU:**

La prioridad es dada a la seguridad institucional de toda la Inteligencia colectada por la IRS/IRS-CI. El Title 26 Internal Revenue Code 6103 es la ley más importante que gobierna la divulgación de Inteligencia fiscal protegida. La IRS ha elaborado protocolos de seguridad rigurosos a respecto del almacenamiento, acceso y distribución de Inteligencia fiscal. Estos protocolos son dados a todos los funcionarios. Los protocolos deben ser releídos por parte de los funcionarios de la IRS anualmente para asegurar el buen entendimiento y cumplimiento de las informaciones contenidas.

Como parte de los protocolos de seguridad, todos los funcionarios de la IRS deben pasar por una investigación de su vida antes de ser contratado. Esta investigación es conducida para confirmar que el candidato no tiene antecedentes criminales. Esta verificación también irá a averiguar la reputación del candidato en su comunidad y garantizar su buen carácter, el cual no irá a ser corrompido, ni accesar ilegalmente y distribuir Inteligencia fiscal a individuos no-autorizados. La profundidad de esta investigación de los antecedentes del candidato va a depender del tipo de Inteligencia fiscal a que el mismo tendrá acceso. Por ejemplo, la mayoría de los agentes operacionales de la CI tienen Permiso Altamente Secreto (Top Secret Clearance) y deben rehacer la conferencia de antecedentes a cada cinco años.

Anualmente, todos los funcionarios pasan por cursos de reciclaje (renewal training) sobre las leyes a respecto de la divulgación de informaciones confidenciales y sus penalidades. Estas incluyen multas obligatorias, despidos y posible abertura de investigación criminal seguido de prisión caso la acusación sea comprobada. Además de esto, el contribuyente puede abrir un proceso civil contra el funcionario que podrá resultar en penalidades financieras adicionales.

Como parte de los protocolos de seguridad, todos los sistemas de computadores son protegidos contra hackers/crackers a través del uso de firewalls y señas de acceso. Todos los computadores requieren estas señas para liberar el acceso a los datos almacenados. Todos los bancos de datos y correo electrónico requieren una segunda seña para ser abiertos. El correo electrónico de la IRS-CI es criptografiado como protección adicional para evitar que sea leído por hackers. Todos los archivos son mantenidos en áreas seguras; trancados en armarios o cofres dependiendo de su nivel de sigilo. Faxes seguros son usados cuando es necesario. Cada sección de la IRS tiene un Director de Seguridad (Security Officer) para asegurar que los protocolos de seguridad están siendo seguidos. Entrenamiento anual es dado para recordar al personal de estos protocolos de seguridad.

Todos los funcionarios de la IRS-CI deben pasar por un curso de entrenamiento intensivo después de ser contratados. Este entrenamiento informa sobre sus obligaciones y responsabilidades en la colecta y

análisis de Inteligencia fiscal. El curso es dado en una unidad de entrenamiento federal (Federal Training facility) y tiene 26 semanas de duración. El curso incluye temas de ley tributaria y criminal, procedimientos, uso de técnicas especiales de investigación y como conducir una investigación financiera.

#### **VI.5. Perfil y habilidades de los funcionarios que participan de la actividad de Inteligencia fiscal**

##### **Brasil:**

Las normas relacionadas a la selección y capacitación de funcionarios para el ejercicio de actividades de Inteligencia fiscal en la SRF, como también a su desvinculación, en casos de incompatibilidad del perfil personal o sospecha de desvíos funcionales, están previstas en el Manual de Normas y Procedimientos de la Copei y en el Manual de Seguridad Institucional de la SRF.

El primero prevé criterios volcados al reclutamiento y selección de funcionarios de la SRF, que podrán componer el cuadro funcional de la Copei. De esa forma, es importante dejar en claro que todos los candidatos a trabajar en la unidad de Inteligencia fiscal de la SRF ya poseen elevados conocimientos de derecho tributario, constitucional, comercial, civil y administrativo, además de contabilidad y matemática financiera, comprobados mediante su aprobación en concurso público de alcance nacional, por motivo de su ingreso en la SRF. Este concurso público tiene como pre-requisito la conclusión del curso de nivel universitario.

El Manual de Seguridad Institucional de la SRF tiene como objetivo estimular la conscientización del cuerpo funcional de este órgano en cuanto a los riesgos derivados de acciones o intereses externos e internos contra la institución y sus funcionarios, así como la necesidad de resguardar conocimientos y datos protegidos por el sigilo fiscal.

Las orientaciones constantes de ambos documentos se aplican a todos los funcionarios de la SRF que deseen ingresar en la Copei como también a aquellos en que se juzgue necesaria su expulsión.

El Manual de Normas y Procedimientos, entre otras previsiones, establece el proceso selectivo a ser enfrentado por los funcionarios de la administración tributaria que aspiren a integrar el cuerpo de agentes de la Inteligencia fiscal, estando compuesto de las siguientes etapas relacionadas.

- Análisis curricular - Los funcionarios de la SRF interesados en componer el cuerpo funcional de la Copei deben encaminar su *curriculum vitae* que será objeto de análisis previo verificándose si la formación, el perfil personal y la experiencia profesional del candidato se ajustan a las características y necesidades de la actividad.
- Análisis del cuestionario específico - Los funcionarios que ya tengan sus currículos seleccionados deberán rellenar el cuestionario específico fornecido por la Copei, para el análisis del perfil profesional y de las aptitudes personales. En esta fase, también se verifica la regularidad con las obligaciones tributarias, así como los antecedentes del funcionario, los comportamientos disciplinarios y las informaciones de sus jefes anteriores.
- Entrevista - Los candidatos seleccionados en la etapa anterior serán convocados para una entrevista, efectuada por dos integrantes de la Copei – con experiencia en la actividad, durante la cual se buscará confirmar las informaciones dadas en el cuestionario, la motivación para el ingreso en la actividad de Inteligencia fiscal y también verificar su perfil personal. En esta ocasión, el entrevistado recibirá informaciones más específicas a respecto del tipo de trabajo desarrollado en la Copei, características del entrenamiento obligatorio para el ingreso en la actividad, etc. Esta entrevista es también una oportunidad para que el candidato despeje sus dudas, como también para esclarecer cualquier idea infundada sobre la actividad de Inteligencia.
- Entrenamiento en el área de Inteligencia - Los seleccionados en la etapa anterior participarán del entrenamiento específico de Inteligencia, que será eliminatorio, en el cual recibirán instrucciones teóricas y prácticas acerca de la actividad.

El Manual de Seguridad Institucional de la SRF, entre otras recomendaciones, prescribe la adopción de medidas de seguridad en los casos de alejamiento temporario e interrupción de funcionarios, como por ejemplo la recomendación del cancelamiento de señas y la devolución de la identificación o documentos de identificación funcional en algunos casos específicos.

### **Canadá:**

En Canadá, las actividades de Inteligencia de la CRA y sus programas se dedican a cuestiones tributarias y, por lo tanto, deben tener un buen conocimiento de contabilidad y auditoría fiscal. El reclutamiento para estos programas es, de esta forma, concentrado en personal que ya se encuentra en la auditoría civil. Entrenamiento específico es dado abarcando varias actividades relacionadas a la investigación criminal y nuevos conocimientos.

Entrenamiento para el agente operacional es de extrema importancia. Existen muchos aspectos de la Inteligencia operacional e investigación que deben ser enseñados en el contexto de la operación, que no pueden haber sido adquiridos en ninguna experiencia anterior. Esto es especialmente verdad para el trabajo de Inteligencia fiscal. No es suficiente, por ejemplo, contratar expolicías de Inteligencia fiscal una vez que los agentes precisen tener curso superior, conocimientos de tributos y de la ley tributaria. Entrenamiento subsecuente también es crítico.

### **Chile:**

Dado la problemática jurídica que trae consigo el desarrollo de Inteligencia fiscal, específicamente en lo relacionado a las irregularidades jurídicos-tributarias que presentan los casos, es necesario contar con abogados expertos en temas tributarios para que participen en las etapas de planificación, desarrollo y ejecución operativa de los casos.

Estos abogados tributarios son los encargados de analizar las leyes tributarias y los cambios que estas sufran, además de analizar la problemática legal que existe al abordar un caso y son los encargados de presentar las acciones judiciales frente a los Tribunales de Justicia durante un proceso penal.

La inclusión en el Servicio de Impuestos Internos de este tipo de profesionales ha permitido realizar las investigaciones tomando en consideración todas las aristas judiciales que una investigación pudiera presentar, verificando de esta manera si existe correspondencia entre los hechos concretos y la norma jurídica abstracta.

### **EEUU:**

La IRS-CI emplea tanto agentes operacionales cuanto analistas de información para coleccionar Inteligencia fiscal. La posición del agente operacional exige conocimientos mínimos, entre ellos por lo menos cinco disciplinas universitarias en contabilidad. Ambos cargos poseen una detallada descripción de sus actividades así como las cualificaciones que el candidato debe tener para obtener el cargo y cuales serán las exigencias del mismo. Al ser contratado, los funcionarios son informados de los criterios y padrones bajo los cuales serán evaluados para determinar si están ejecutando sus funciones adecuadamente. En los EEUU, todos los agentes operacionales son oficiales de la ley que portan una arma y son capaces de realizar mandatos de busca, prisión y el uso de técnicas especiales de investigación como vigilancia y operaciones secretas.

Por causa de la naturaleza altamente relevante y técnica en ser un agente operacional y el discernimiento necesario para realizar sus funciones con éxito, la IRS-CI ha instituido un proceso de selección

rigoroso de manera de emplear apenas los mejores candidatos. Para candidatarse, es necesario fornecer un curriculum vitae que presente un diploma universitario con un mínimo de cinco disciplinas cursadas en contabilidad. El conocimiento de contabilidad es una cualificación necesaria para la realización de las tareas forenses relacionadas con la colecta de Inteligencia fiscal.

Todos los candidatos con curriculum vitae con los conocimientos básicos exigidos siguen para las próximas etapas de la contratación:

- o Exámen Escrito (Written Examination);
- o Entrevista;
- o Consulta de antecedentes;
- o Exámenes médicos para verificar el uso de drogas ilícitas;
- o Exámenes médicos de rutina

La entrevista es especialmente importante una vez que ella fornece una oportunidad de evaluarse la habilidad individual de encontrarse y relacionarse con los candidatos. El candidato debe demostrar que no irá a cometer abuso de los poderes inherentes al cargo. Él debe también demostrar que tiene fácil capacidad de adaptarse a colecta de Inteligencia de personas de diferentes antecedentes socioeconómicos.

Todos los candidatos que fuesen seleccionados deben, entonces, pasar por un curso de entrenamiento intensivo (entrenamiento básico). El curso cubre todos los aspectos del cargo, inclusive las políticas y procedimientos de la IRS/IRS-CI, leyes y procesos tributarios y criminales, como conducir una investigación financiera para colecta de Inteligencia fiscal, incluyendo las técnicas usadas para colecta de datos negados y el uso de técnicas especializadas de investigación. Las leyes y procesos criminales consideran el respeto a los derechos y garantías individuales asegurados por la constitución a todos los individuos, además de las limitaciones al uso de las técnicas especializadas de investigación.

Agentes operacionales también son entrenados para conducir investigaciones de lavado de dinero y financiamiento del terrorismo una vez que ellos son responsables por este tipo de crimen. Ellos también son familiarizados con otros crímenes federales como violaciones aduaneras durante el entrenamiento básico.

Después que el agente operacional pasa en el entrenamiento, él es designado para una oficina de campo (field office) para comenzar su trabajo de colecta de Inteligencia fiscal. Un agente operacional más experimentado es designado como instructor que debe acompañar los trabajos del nuevo agente por un período de por lo menos un año. Este instructor es responsable por el entrenamiento del nuevo agente en la conducción de las actividades de campo.

Además del entrenamiento básico descrito arriba, la IRS-CI realiza un entrenamiento anual para todos los agentes sobre tendencias criminales emergentes y nuevas técnicas de colecta de Inteligencia fiscal. También es hecho un entrenamiento avanzado para todos los agentes operacionales que estén en el servicio hace cinco años. Entrenamiento especializado también es dado para agentes operacionales experimentados que han demostrado aptitud en el uso del equipamiento relacionado a las técnicas especiales de investigación, incluyendo dispositivos audio-visuales de monitoramiento y rastreamiento.

El gobierno de los EEUU es autorizado a pagar a los agentes operacionales sueldos que figuran en el límite salarial de los funcionarios civiles. El sueldo alto se justifica debido a las altas exigencias inherentes al cargo de investigador financiero, los riesgos del mismo y para disminuir la susceptibilidad del agente al soborno.

Los analistas de información también pasan por reclutamiento y selección rigurosos, similares al del agente operacional, excepto por no exigirse el exámen escrito. Las habilidades y conocimientos exigidos no tan altos como para el agente operacional, una vez que las responsabilidades del analista de información no es tan compleja. Todos los aspectos del entrenamiento de los analistas de información son simplificaciones de los referentes al agente de Inteligencia. El entrenamiento tiene duración de apenas dos semanas, ellos no tienen que relacionarse con el público, a no ser que esté ayudando a un agente de Inteligencia. Esencialmente, sus obligaciones consisten en pesquisar bancos

de datos públicos y gubernamentales y preparar informes sobre potenciales actividades criminosas para posterior investigación detallada por parte del agente operacional. La misma obediencia a los derechos constitucionales individuales es esperada del analista de información. Supervisión es hecha por agentes para asegurar la cualidad en la comparación de la información colectada por los analistas junto con el trabajo de los agentes.

Además de los cargos descriptos arriba, la IRS-CI también emplea otros especialistas de manera de ser una unidad de Inteligencia fiscal más eficiente. Algunos de estos especialistas son los siguientes:

**Abogados:** la IRS-CI tiene abogados propios que fornecen orientación legal para las investigaciones en ejecución, especialmente cuanto al uso de técnicas especiales de investigación como operaciones secretas y monitoramiento de conversaciones.

**Agentes de Relaciones Públicas (Public Affairs Officers):** la IRS-CI tiene agentes operacionales entrenados para emitir notas a la prensa estadounidense. Estos comunicados ayudan en el cumplimiento de la ley al informar al público de las acciones en ejecución en este sentido y ayuda en la distribución del servicio de Inteligencia fiscal.

**Especialistas en Tecnología de la Información (Information Technology Specialists):** la IRS-CI tiene un ramo operacional completo dedicado a la mantención y elaboración de su infra-estructura de computadores. Esto incluye la compra de hardware, software, o la creación de programas caso estos no estén disponibles, mantención de los bancos de datos de la CI y busca de información a partir de computadores aprehendidos.

### **Francia:**

Existe globalmente 2 tipos de selección para los Agentes que laboran en el sector de la Inteligencia Fiscal:

- en lo que respecta a los especialistas de la Informática, son Agentes que ingresaron a la Administración Tributaria mediante concurso y pasaron luego por otro concurso interno para acceder a dicha especialización. Lo que significa que son a la vez especialistas en temas fiscales e informáticos.
- en lo que respecta a los demás Agentes, todos poseen una especialización en materia fiscal puesto que ingresaron a la DGI mediante concurso y fueron seleccionados posteriormente por sus cualidades con el fin de conformar los Servicios de Inteligencia.

La capacitación de los Funcionarios del Ministerio de Finanzas está a cargo de la Dirección General que cuenta con sus propias Escuelas. Después de ingresar por concurso, los Funcionarios siguen una formación de acuerdo a su rango (ver cuadro adjunto); el Ministerio incrementa actualmente la práctica en empresas de un periodo de 5 días para sensibilizar a los Funcionarios a la organización, funcionamiento y estrategia empresarial.

En el transcurso de su vida profesional, el Funcionario seguirá sesiones de formación profesional suministradas por su Administración: estas sesiones formativas pueden ser de carácter obligatorio (adaptación a un cargo) u opcionales (a solicitud del Funcionario).

A lo largo de su vida profesional, el Funcionario puede acceder a una calificación profesional (analista informático por ejemplo), estos periodos de capacitación, otorgados por el Ministerio, tienen un promedio de duración de 4 meses y se evalúan con pruebas escritas y orales. El Funcionario declarado idóneo podrá entonces integrar una estructura administrativa específica (Antigua Brigada de Verificación y Contabilidades Computarizadas).

### Inspectores Alumnos

Promoción 2004-2005 Estructura, Calendario y Contenido del Ciclo de Formación

E.N.I. Clermont-Ferrand E.N.I. Noisy-Le-Grand E.N.T. E.N.D. I.G.P.D.E	CICLO MINISTERIAL DE FORMACIÓN INICIAL	15 días
E.N.I. Clermont-Ferrand o Noisy-Le-Grand	Elementos fundamentales de Contabilidad y Fiscalidad, Estudio de la Legislación	1 mes
Dentro de los Servicios	PRÁCTICA DE SENSIBILIZACIÓN	1 semana
E.N.I. Clermont-Ferrand o Noisy-Le-Grand	Aplicación de la Legislación	3 meses
Dentro de los Servicios	1er PERIODO DE ALTERNANCIA	2 semanas
E.N.I. Clermont-Ferrand o Noisy-Le-Grand	Elementos fundamentales de Contabilidad y Fiscalidad, Estudio de la Legislación	3 meses
Dentro de los Servicios	2do PERIODO DE ALTERNANCIA	2 semanas
E.N.I. Clermont-Ferrand o Noisy-Le-Grand	Aprendizaje del oficio	2 meses
Alternando dentro de los Servicios de la Dirección correspondiente y los C.R.F.	PRÁCTICA PRIMER OFICIO	6 meses

E.N.I. = Escuela Nacional de Impuestos  
 E.N.T. = Escuela Nacional de Tesoro Público  
 E.N.D. = Escuela Nacional de Aduanas  
 I.G.P.D.E. = Instituto de Gestión Pública y Desarrollo Económico  
 C.R.F. = Centro Regional de Capacitación

## VI.6. Fuentes de información y herramientas para la Inteligencia fiscal

### a. Fuentes Cerradas

#### i. Humanas

#### Brasil:

La Copei atribuye una importancia fundamental a la fuente humana como fuente de información en las actividades de Inteligencia fiscal. Cualquier trabajo investigativo en el ámbito de la Copei busca identificar, desde la evaluación inicial, si existen fuentes humanas confiables y con acceso potencial a informaciones sobre el contribuyente específico, que sean de interés de la investigación.

Estas fuentes humanas podrán ser fiscales o técnicos de la propia administración tributaria, agentes de otros órganos de Inteligencia, informantes voluntarios o contratados, etc.

Un procedimiento que se ha revelado útil, después de la delimitación del sospechoso de la investigación, es la busca de informantes que posean, o que poseían hasta recientemente, acceso a datos económico-tributarios relevantes sobre el contribuyente investigado. Además, antes de cualquier contacto, estas fuentes humanas son evaluadas desde el ángulo de su motivación potencial para el fornecimiento de informaciones.

Normalmente, se revela particularmente provechosa la elección de ex-funcionarios, sobre todo aquellos que hayan trabajado en niveles jerárquicos superiores de la empresa investigada, o de ex-cónyuges en proceso de separación litigiosa con el investigado.

Cabe resaltar que estos informantes no son, de ninguna forma, estimulados por el agente de la Copei a practicar actos en desacuerdo con el ordenamiento jurídico nacional. Los entrenamientos y procedimientos internos son bien claros en cuanto a la prohibición de este tipo de conducta por parte de estos agentes de Inteligencia.

### **EEUU:**

La otra fuente de Inteligencia es la llamada Inteligencia investigativa. Esta puede venir de personas, transmisión de información o imágenes. Son fuentes de Inteligencia investigativa en los EEUU:

- Investigaciones de la IRS-CI (agentes operacionales);
- Centros de Investigación de Indicios y Detección de Fraude (analistas de información);
- Auditorías de la IRS;
- Actividad de colecta(collection activity) de la IRS;
- Informantes, incluyendo acusadores;
- Entidades extranjeras;
- Otras investigaciones gubernamentales

### **ii. Señales**

### **Brasil:**

La legislación brasileña (Ley 9.296, de 1996) atribuye a los órganos policiales la competencia exclusiva de interceptación de comunicaciones oriundas de personas bajo investigación. Sin embargo, apenas se podrán interceptar comunicaciones de ser autorizadas por el órgano judicial competente, sea el juez o tribunal.

La solicitud al órgano judicial sólo podrá ser hecha por la policía o por el ministerio público, no habiendo previsión legal de competencia de la administración tributaria para tal solicitud directa. Sin embargo, es posible sugerir a la Fiscalía General de la República que solicite al Judicial la interrupción de las comunicaciones de los investigados, al percibir que determinada investigación sólo podrá ser llevada a buen término si son obtenidas evidencias por medio de esa medida cautelar judicial. De ser concedida, la interrupción será efectuada por la Policía Federal, siendo posible la autorización judicial para su acompañamiento por los funcionarios designados por la SRF/Copei.

Cabe mencionar que, en Brasil, este tipo de acción hace a la grave invasión de la privacidad, la ley sólo autoriza la ejecución de la interceptación de comunicaciones para fines de investigación criminal o instrucción de proceso penal. Así, una investigación en el ámbito de la Copei/SRF sólo podrá hipotetizar solicitar esta medida si fuesen demostradas sospechas convincentes de que está ocurriendo crimen de naturaleza tributaria, aduanera o impositiva.

## EEUU:

La IRS-CI puede coleccionar datos de fuentes de transmisi3n de informaci3n para fines de Inteligencia fiscal si una parte de la v3a de comunicaci3n concuerda con el monitoramiento de la transmisi3n (monitoramiento consentido). Estas transmisiones pueden ser telef3nicas, fax, e-mail, y telemensaje (beeper). La IRS-CI no puede coleccionar datos de Inteligencia fiscal de transmisiones no-consentidas; esto violar3a el derecho constitucional de privacidad.

### iii. Imagenes

## Brasil:

Siempre que se identifica como esencial para determinada investigaci3n, la Copei utiliza im3genes que puedan servir de pruebas o indicios de la pr3ctica de il3citos, destinadas a la instrucci3n de procedimientos administrativo-fiscales o de procesos judiciales criminales.

Para que tales im3genes sean jur3dicamente v3lidas, deben ser obtenidas sin violaci3n de la intimidad de los contribuyentes investigados. As3, se busca producir im3genes en ambientes p3blicos o en los cuales se pueda argumentar acerca de la expectativa de privacidad, como las reparticiones p3blicas fiscales, aduaneras o impositivas.

## EEUU:

La IRS-CI tambi3n puede coleccionar datos a partir de fuentes de im3genes para fines de Inteligencia fiscal, desde que no viole el derecho constitucional de privacidad. Estas im3genes son principalmente hechas por equipamiento fotogr3fico, c3mara y grabadora de video; La IRS-CI no tiene usado radares, im3genes de sat3lite o sensores infrarojo para coleccionar Inteligencia fiscal.

### b. Fuentes Abiertas

#### i. P3blicas

## Brasil:

Las fuentes abiertas de naturaleza p3blica son ampliamente utilizadas por la SRF/Copei, tanto en las pesquisas previas a cualquier investigaci3n cuanto en el transcurso de 3stas. Pueden ser citadas como importantes fuentes p3blicas utilizadas los peri3dicos, los libros, las revistas y la internet.

Es importante comentar que los servidores de la Copei tienen competencia legal para, en el 3mbito de una investigaci3n, intimar registros p3blicos de documentos, inmuebles, establecimientos comerciales, etc. Sin embargo, en investigaciones determinadas, es posible solicitar determinada certificaci3n de alguno de estos registros p3blicos en nombre del propio agente, en la cualidad de ciudadano com3n. Se evita as3, particularmente en ciudades menores y m3s sujetas a la influencia de contribuyentes localmente poderosos, que 3stos acaben tomando conocimiento anticipado de su investigaci3n por parte de la SRF.

## EEUU:



Otro tipo de Inteligencia no-investigativa son los archivos públicos (abiertos) o gubernamentales que no son originarios de la IRS. Estos archivos son frecuentemente accedidos tanto por un analista de información al evaluar el potencial de una investigación o por un agente en investigación. En los EEUU, son ejemplos de estos tipos de archivos:

- archivos públicos, como registros inmobiliarios, de transacciones, (ahora están siendo almacenados en bancos de datos Lexus/Nexus), internet, etc;
- Noticias publicadas;
- Literatura publicada;
- Entrevistas publicadas;

## ii. Fuentes accesibles por las administraciones tributarias

### Brasil:

La legislación brasileña, con base en la Ley 5.172 de 1966, garantiza a la administración tributaria el acceso a informaciones sobre bienes, negocios o actividades de terceros mantenidas por notariados de registros públicos, instituciones financieras de manera general (bancos, aseguradoras, etc), empresas de administración de bienes, rematadores, vendedores de seguros, inventariantes, síndicos de empresas fallidas, o cualquier otra persona que la ley específica del ente federativo designe en razón del cargo o profesión.

La SRF mantiene en sus sistemas extensas y detalladas bases de datos informatizadas, sobre las declaraciones de rentas encaminadas por contribuyentes, tanto personas como empresas. Constan también de estos sistemas informaciones dadas por determinación legal, a respecto de impuesto eventualmente retenido por el pago de sueldos, prestaciones de servicios, pago de réditos de aplicaciones financieras u otros casos previstos de incidencia del impuesto sobre la renta, y de los demás tributos federales.

Estas bases de datos internas son también alimentadas con informaciones acerca de la adquisición de inmuebles, cuya información es obligación legal del registro público donde es realizada la escritura, así como sobre operaciones con tarjetas de crédito, cuya información es obligación legal de las empresas administradoras de este medio de pago.

Por abarcar también a la administración aduanera, la SRF cuenta con acceso a las bases de datos referentes a los registros de importación y exportación de mercaderías.

Cabe mencionar que, para fines de control de acceso, el ingreso en tales sistemas internos es limitado de acuerdo con el área de actuación del funcionario, y efectuado mediante seña y tarjeta magnética personal, quedando registrada la identidad y la ocasión de cualquier entrada en los bancos de datos.

La legislación brasileña autoriza a la SRF el pedido administrativo de informes, sobre el movimiento financiero de los contribuyentes, a los bancos donde mantengan cuentas (Dec. 3.724/2001, que reglamenta el art.6º. de la Ley Complementar 105/2001), desde que ya esté oficialmente iniciada la fiscalización de este contribuyente y se obedezcan los criterios objetivos establecidos en la respectiva ley.

La SRF también mantiene convenios con órganos que poseen bases de datos de especial interés para la evaluación del patrimonio de contribuyentes bajo investigación, como el BC, las administraciones tributarias estatales y municipales, entre otros. Así, varios de estos sistemas pueden ser accedidos *on line* en los computadores de los propios fiscales encargados de estas auditorías: propiedad de vehículos, sociedad en empresas comerciales, operaciones de cambio, recaudación de tributos estatales y municipales, etc.

Otra importante fuente de informaciones accesible por la SRF proviene de la unidad de Inteligencia financiera brasileña: el COAF. Esta unidad comparte con la administración tributaria informaciones sobre operaciones juzgadas como sospechosas y operaciones en moneda corriente superiores a R\$

100.000,00, encaminadas por instituciones financieras en general, cuando hay indicios de irregularidades fiscales, o cuando es demandada por la SRF.

#### **Canadá:**

La CRA ha tomado providencias para obtener acceso electrónico a un vasto número de bancos de datos externos así como fuentes bajo-demanda que puedan ayudar en la identificación de individuos y corporaciones, sus intereses corporativos, renta y riqueza. Algunas de estas fuentes son gratuitas y algunas requieren que la CRA pague por el servicio. Estas fuentes son:

- otros reguladores gubernamentales (agricultura, piscicultura, registros comerciales, servicios de salud y servicios sociales);
- registros de vehículos automotores;
- evaluación de bienes inmobiliarios (real estate/property valuations);
- agencias de crédito (credit bureaus);
- unidades de Inteligencia financiera (lavado de dinero).

#### **EEUU:**

La IRS también puede obtener información fiscal según acuerdos entre el Estado, las administraciones tributarias regionales y gobiernos extranjeros.

Esto permite a la IRS comparar las restituciones enviadas con las enviadas por estas entidades para averiguar cualquier discrepancia y coleccionar datos para el análisis.

La última fuente de archivos internos comprende archivos mantenidos por los gobiernos federal, estatal o gobiernos locales. Estos archivos incluyen antecedentes criminales, registro de conductor, registros de vehículos y registros de seguridad social.

### **iii. Fuentes internas de las administraciones tributarias**

#### **Brasil:**

La Copei, para alcanzar sus objetivos de pesquisa e investigación, cuenta con poderosas herramientas de información, basadas en modernos soportes informatizados:

- Sistema de Pesquisa e Investigación - Sispei.
- “Extractores” de datos de los Sistemas de Control del SRF.
- Adquisición de informaciones de bancos de datos externos.

El Sispei informatizó los procedimientos de la Copei, viabilizando el flujo electrónico de informaciones y el almacenamiento digital de los datos relevantes a fin de agilizar los procesos de pesquisa, investigación y control gerencial. Su aplicación es de uso exclusivo de los funcionarios en actividad en la Copei. La implantación definitiva del Sispei se produjo en julio de 2003. El Sispei comenzó a ser utilizado parcialmente a partir de agosto de 1999. En este período inicial fueron promovidos diversos entrenamientos con la finalidad de capacitar a los funcionarios de la Copei en la utilización de la nueva herramienta de trabajo que comenzó a operar con la utilización de algunos módulos del Sistema. En julio de 2002 con la migración para el Sistema de toda la documentación e informaciones disponibles en el ámbito de la Copei, se inició su utilización efectiva con el aprovechamiento de todos los módulos y recursos previstos en su desarrollo.

Entre las principales características del Sispei podemos destacar:

- La seguridad de los datos, sea en el almacenamiento como en la transmisión; la disponibilidad de las informaciones una vez que permite la realización de consultas en los lugares de trabajo de los funcionarios;
- posee una presentación amigable;
- confiabilidad; e
- integración total entre todas las funciones.

El sistema es compuesto por 10 módulos permitiendo que el Sistema funcione como una herramienta indispensable de gerenciamiento, control, información y de conocimiento.

Estos módulos van desde el protocolo de los documentos, control de materias y de personal hasta el banco de informaciones.

La implantación efectiva del Sispei proporcionó una mayor seguridad y control de las informaciones generadas/obtenidas y de los conocimientos producidos en el ejercicio de la actividad de pesquisa e investigación fiscal. Se debe resaltar, también, el aumento significativo de la velocidad del flujo documental y de informaciones.

Los “extractores” de datos de los Sistemas de Control del SRF buscan la obtención optimizada y adecuada a las especificidades de determinado tipo de consulta realizada con utilización de programas desarrollados con la finalidad de extraer los datos de interés que se encuentran registrados en los bancos de datos de los Sistemas de Controles del SRF. Su utilización es hecha por funcionarios del SRF, mediante autorización prevista en Normas internas que definen el perfil del usuario que podrá tener acceso al programa “extractor” de datos. La utilización de los programas de “extracción” viene siendo promovida de acuerdo con las necesidades y el potencial de informaciones que pueden ser obtenidas, permitiendo que la Administración Tributaria mejore sus mecanismos de control y recaudación. La implantación de los programas de “extracción” de datos viene ocurriendo a medida que las unidades verifican la necesidad y la oportunidad, conforme la definición y/o alteración de las políticas de la administración Tributaria. Una característica importante es la posibilidad de optimizar y especificar el tipo de información que se desea obtener a partir de la utilización de Sistemas de gran porte que normalmente generan una gran masa de información sin priorizar lo específico. La obtención de informaciones adecuadas a las necesidades específicas de cada órgano de la Administración Tributaria, por intermedio de la extracción de datos, tiene proporcionado el mejoramiento de los instrumentos de control y recaudación.

La adquisición de informaciones de bancos de datos externos está volcada a adquirir informaciones oficiales de países extranjeros que se encuentren disponibles en diversos *sites* de la Internet, mediante la utilización de dinero específico. Siendo muy útil en la identificación y localización de bienes declarados a la Administración Tributaria. La Copei, con la utilización de dinero específico, es capacitada para buscar tales informaciones. El dinero necesario es reglamentado por medio del Decreto Presidencial 93.872, de 23/12/1986, que tuvo acción en 01/01/1987. La alteración de su art. 47, por medio del Decreto 3.639, de 23/10/2000, entró en acción con su publicación en 24/10/2000. Es útil la obtención de forma rápida y confiable de informaciones que se encuentran disponibles en las denominadas fuentes accesibles, particularmente en la Internet. Esta posibilidad de obtención de datos permite la identificación de bienes localizados en el exterior, en los casos cuyo propietario real sea ciudadano brasileño y que no tenga dado las debidas declaraciones a la Administración tributaria y hasta al mismo BC en la efectivación del negocio (compra o venta).

**Canadá:**

La CRA obtiene muchas fuentes de información de terceros solicitadas por ley. La información es principalmente ofrecida en formato electrónico de forma que pueda ser comparada automáticamente con la información ofrecida por el contribuyente en su restitución. Los tipos de información fornecidos de esta forma incluyen:

- renta de empleo;
- renta de pensión;
- intereses y dividendos;
- transacciones seguras;
- algunas informaciones sobre pagos hechos bajo contratos.

La CRA ha cerrado acuerdos con otros países para compartir la información recibida regularmente a respecto de la renta que es paga a residentes de estos países. La CRA también recibe información similar de los países bajo el mismo acuerdo. Este compartimento es hecho anualmente de forma automática.

### Chile:

El sistema utilizado por el Servicio de Impuestos Internos - SII es autodeclarativo, los contribuyentes declaran sus impuestos mayoritariamente a través de Internet, logrando este año 2005 más del 95% de las declaraciones anuales de Impuesto a la Renta por este medio. Esta información es cruzada en procesos informáticos con los datos entregados por otros contribuyentes, validando de esta manera las declaraciones. En el caso que exista diferencias entre lo informado por el contribuyente y lo que informan terceros contribuyentes al SII, se cita al contribuyente para que explique las diferencias frente a un fiscalizador. Esta es una buena práctica de fiscalización ya que permite cotejar la información que dice un contribuyente versus lo que dice otro contribuyente de él.

Como fuentes de información se utiliza:

- Formulario Impuestos Anuales a la Renta.
- Formulario Declaración y pago simultaneo mensual Impuesto al Valor Agregado.
- Formulario Declaración y pago simultaneo mensual de impuesto Adicional y de Retención.
- Formulario de Timbres y Estampillas.

Declaraciones Juradas: Se solicitan 47 declaraciones juradas, que abarcan información tributaria del contribuyente relacionada a sus movimientos nacionales y extranjeros.

En el Servicio de Impuestos Internos existen sistemas de información que permiten a los encargados de realizar la Inteligencia fiscal apoyar las distintas actividades que se realizan en cada una de las etapas de la Inteligencia fiscal.

Para obtener una visión general del sujeto a investigar se utiliza el Sistema de Información Integrada del Contribuyente, para la etapa de selección en la cual se realizan numerosos cruces de información se utiliza el Sistema de Extracción de Datos y en un futuro próximo se ocupará un sistema que esta en proyecto (Datawarehouse) que permitirá realizar Inteligencia de negocios con toda la información que se encuentra disponible en las bases de dato; además existe un sistema que apoya las labores reactivas de Inteligencia fiscal, función que cumple el Departamento de Delitos Tributarios de la Subdirección Jurídica. Los sistemas de información son:<sup>4</sup>

<sup>4</sup> El Sistema Data Warehouse indicado no fue listado, una vez que existe la información de él encontrarse todavía en fase de estudio.

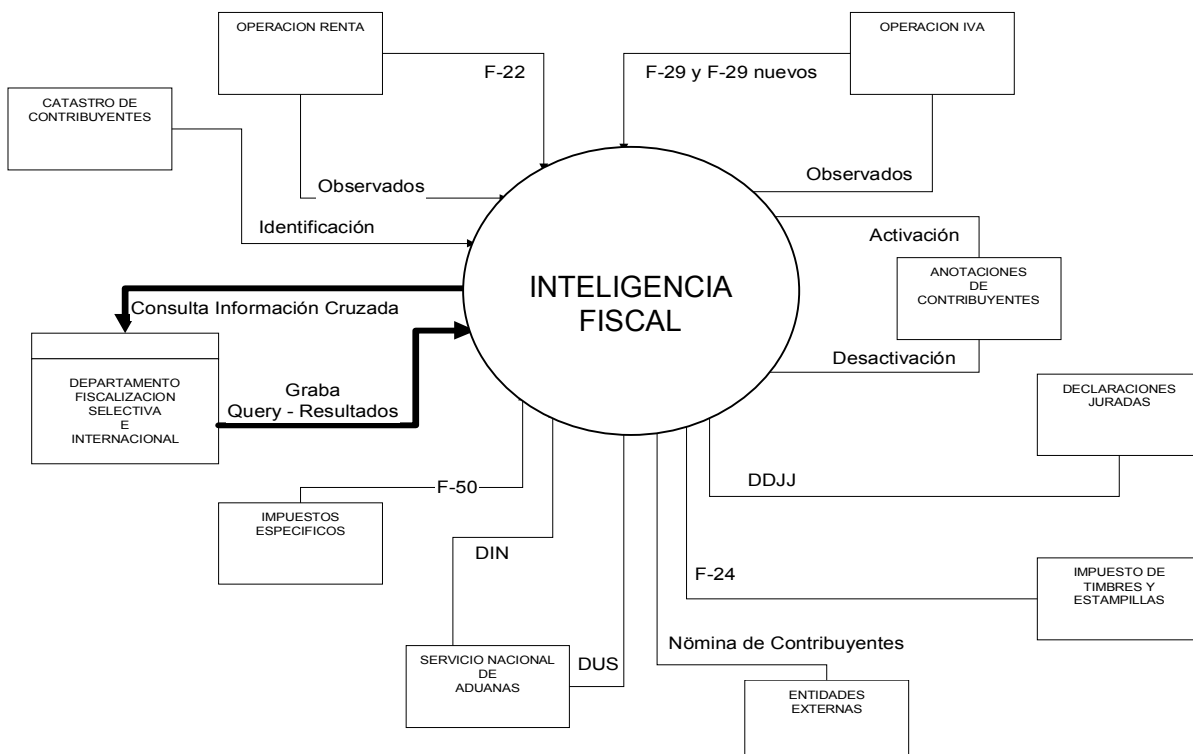
- **Sistema de Información integrada del contribuyente.**

Este sistema permite obtener una visión general del contribuyente, entregando información de diversos temas tributarios que afectan al contribuyente, tales como:

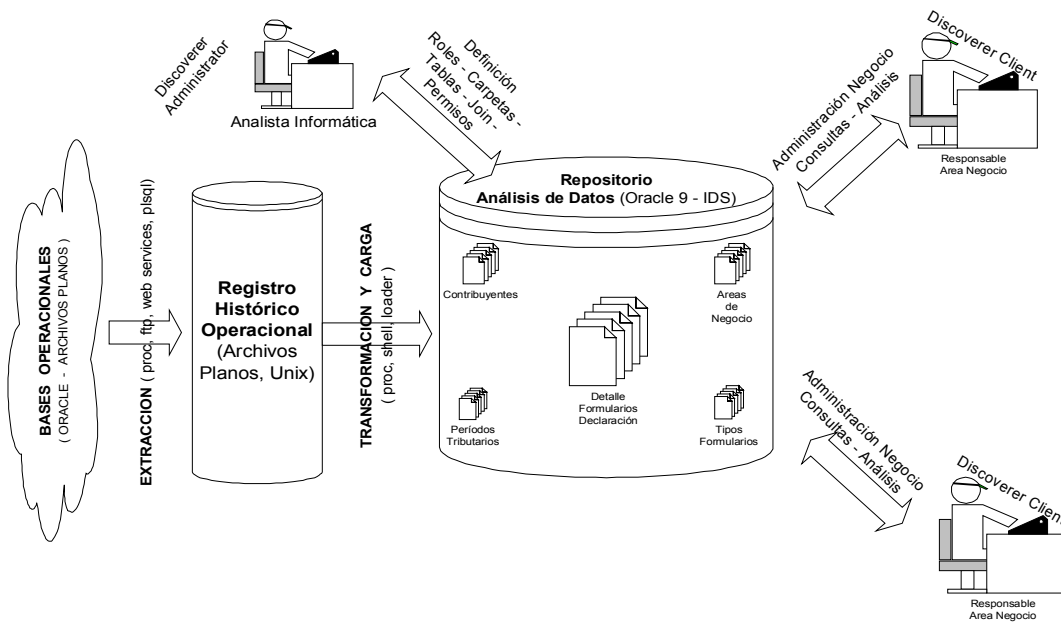
- Datos generales del contribuyente: RUT, Razón Social, Domicilio, Socios, Actividad Económica, Fecha de Inicio de Actividad, Representante Legal
- Sujeto de Investigación: Entrega información histórica del sujeto a investigar, su comportamiento, observaciones, anotaciones tributarias y de resultado de procesos de fiscalización
- Timbraje: Permite controlar la autorización de documentos de los contribuyentes y conocer los rangos autorizados por períodos. Ejemplo: Timbraje de Facturas, Boletas, Boletas Electrónicas presentadas, etc.
- Formularios presentados de Impuesto Anual a la Renta(F22), Impuesto a las Ventas y Servicios(F29), Impuesto Adicional(F50): Permite ver las declaraciones de los contribuyentes y su situación.
- Declaraciones Juradas presentadas
- Control: Permite la creación y mantención de los sujetos y el control de estos, a través del ingreso de notas que dan cuenta de situaciones pendientes de los sujetos.
- Transferencias: Entrega información sobre el detalle de las inversiones de los sujetos y las retenciones efectuadas por las empresas.

- **Sistema de Extracción de Datos.**

Este sistema permite obtener información de manera estructurada de las distintas bases de datos que maneja el SII. La información utilizada es la siguiente:



La estructura general de los procesos y la solución que entrega el software a los requerimientos se describe en el siguiente esquema:



En resumen el sistema permite:

- Integrar y coordinar varios entes involucrados
- Fusionar diferentes fuentes de información
- Entregar consultas estructuradas según el requerimiento del usuario

• **Sistema de Delitos Tributarios (DIDET)**

Registra la información asociada a todas las acciones realizadas en los casos de investigación administrativa por delito tributario, permitiendo construir redes de investigados asociados con un caso, los montos involucrados, etc. Además, permite el control de plazos en la ejecución de los casos.

**España:**

Para la realización de las actuaciones de investigación se han desarrollado diversas herramientas y programas informáticos que, además de ofrecer amplia información, permiten “cruzar” datos para detectar posibles incumplimientos.

Las Bases de Datos se alimentan de las declaraciones presentadas por los contribuyente, especialmente respecto a operaciones con terceros.

Para el análisis de la información contenida en las Bases de Datos y de la obtenida en el desarrollo de las actuaciones de investigación existen diversas herramientas, algunas más elementales que permiten poner de manifiesto las discrepancias en las Bases de Datos, y otras más sofisticadas. Entre estas últimas cabe destacar el Método de Ayuda a la Comprobación (MAC), que ofrece información ampliada y sistemáticamente ordenada en ficheros, con posibilidad de aplicar sobre los mismos, “técnicas de interrogación”.

Además, la AEAT dispone de herramientas para el análisis y tratamiento de contabilidades mercantiles, libros registros y movimientos de cuentas bancarias que incorporan utilidades para la importación de ficheros con datos a las respectivas aplicaciones.

**EEUU:**

En los EEUU, la IRS colecta Inteligencia fiscal de varias fuentes y usa varios instrumentos para hacerlo. Para fines de este grupo de trabajo vamos a dividir la Inteligencia fiscal en dos categorías: Inteligencia no-investigativa e Inteligencia investigativa.

Inteligencia no-investigativa es colectada principalmente del gobierno, a partir de la IRS (interna) y fuentes públicas (abiertas).

La mayor fuente de Inteligencia no-investigativa es el registro mantenido en la IRS. Estos archivos incluyen devoluciones del impuesto de renta que constituyen Inteligencia bruta a respecto de la entidad fiscal, incluyendo:

- Nombre;
- Dirección;
- Número de identificación tributario (Tax Identification Number);
- Conyugue y otros dependientes;
- Fuentes de renta;
- Negocios en que puedan estar envueltos;
- Instituciones financieras en las cuales tengan fondos invertidos;
- Cuentas en el exterior (Foreign Bank Accounts – F-Bars);
- Acuerdos Extranjeros (Foreign Trusts).

Todas las restituciones son enviadas a uno de los 10 Centros de Servicio. Todos los datos son pasados para bancos de datos. Esta información es, entonces, almacenada en una instalación computadorizada. Este banco de datos está disponible para todos los empleados que necesiten de esta Inteligencia para cumplir sus funciones.

La próxima fuente relevante de Inteligencia no-investigativa de la IRS viene de información de restituciones encaminadas a ella misma. En los EEUU, todos los contribuyentes con renta arriba de una cierta cantidad, dependiendo del tipo de renta, deben rellenar un formulario de la IRS (Form 1099 ou W-2 referente a renta). Una copia de esta información de restitución es archivada en la IRS y transferida a un banco de datos. Este banco de datos es comparado periódicamente con las restituciones archivadas para asegurar que la renta fue declarada. Si discrepancias fuesen encontradas, auditorías o investigaciones criminales son iniciadas dependiendo del volumen de la renta no declarada. Ejemplos de información de devoluciones encaminadas en los EEUU son:

- Renta de intereses (Interest Income);
- Renta de dividendos (Dividend Income);
- Ventas inmobiliarias (Real Estate Sales);
- Ventas de seguros (Securities Sales);
- Ganancias en juegos (Gambling Winnings);
- Sueldos (Wages).

Otra importante fuente de Inteligencia encaminada a IRS es el Registro Fiscal de Empleo. Todos los empleados deben deducir dinero de sus empleadores para pagar el impuesto de renta a IRS y la Seguridad Social. Estas restituciones son usadas para identificar individuos que no declararon.

La IRS también recibe todos los formularios financieros de los EEUU. Estos formularios incluyen:

- Antecedentes de Transacciones Monetarias (Currency Transaction Reports) de más de \$10,000 de Instituciones Financieras;
- Antecedentes de Transacciones Monetarias de más de \$10,000 de negocios;
- Antecedentes de Transacciones Monetarias de más de \$10,000 de casinos;
- Antecedentes de Transacciones Sospechosas de Instituciones Financieras;

- Antecedentes de Transacciones Sospechosas de negocios;
- Antecedentes de Transacciones Sospechosas de casinos;
- Antecedentes de Transacciones Monetarias para el Exterior (Cross-Border Currency Transaction Reports) de más de \$10,000.

### Francia:

Para la DGI, la fuente de información más importante y más evidente radica en los mismos datos de la Administración Tributaria, a través los bancos de datos con que cuenta la misma. Nivel nacional, regional y local y para al menos los 3 últimos años:

- Banco de Personas Naturales que presentan declaraciones de impuesto sobre la renta (34 millones de declaraciones): apellido, nombre, fecha de nacimiento, dirección, conformación del hogar fiscal, ingresos varios, bienes inmuebles, etc...
- Banco de Personas Naturales que presentan declaraciones de impuestos locales (propietarios e inquilinos): descripción de los locales, dirección, propietarios o inquilinos sucesivos.
- Datos de patronos que pagan salarios: apellido, nombre, dirección, fecha de nacimiento, antecedentes del empleador, monto del salario pagado.
- Datos acerca de honorarios pagados por empresas o personas.
- Datos procedentes de bancos sobre productos financieros.
- Registro de locales y propiedades urbanas y rurales (catastro) con historial de propietarios a lo largo del tiempo (100.000.000 fincas o locales).
- Listado de declaraciones profesionales presentadas (IVA, ingresos varios, ...) para 3.500.000 empresas.
- Historial completo del control fiscal y el control en base a documentos realizado.
- Referencias de cuentas bancarias de particulares y empresas.
- etc...

La totalidad de las aplicaciones informáticas al servicio de los Agentes está accesible de acuerdo a las misiones y/o rangos de los mismos. Para ello, los Jefes de Servicios otorgan las habilitaciones correspondientes.

Todas se gestionan con una herramienta llamada BAHIA. Permite dedicar niveles de habilitaciones al acceso a la red.

Se basa en una aplicación informática ANNUAIRE quien integra para cada funcionario de la DGI, sus nombres y apellido, rango, número administrativo, servicio donde se desempeña, ... Dependiente del servicio y del nivel jerárquico se otorga un acceso más o menos abierto y la posibilidad de utilizar o no todas las funciones.

Para practicar el control interno y como contrapartida del acceso a estas aplicaciones, se estableció un seguimiento informático que permite al Jefe de Servicio, dentro del marco de una fiscalización operada regularmente a solicitud de la Jerarquía, conocer el historial de las consultas realizadas por cada Agente y, de este modo, saber si las consultas se efectuaron con fines exclusivamente profesionales. En su defecto, toda consulta con fines ajenos al Servicio debe verse como intromisión de la vida privada y violación del principio de confidencialidad de los datos fiscales, yendo totalmente en contra de las normas de ética profesional.

Hace poco, fue desempeñada al nivel nacional de la DGI una encuesta sobre el uso de FICOBA (cuentas bancarias de los contribuyentes franceses) en el tema de las personas famosas y de los políticos, y evaluar si todas las consultas eran justificadas con motivos profesionales.



La Dirección Nacional de Investigaciones Fiscales (DNEF) cuenta con una aplicación (EDEN) que permite a partir de datos de la DGI procedentes del mundo profesional (IVA, datos de las diversas declaraciones, importaciones, exportaciones, ...), del mundo personal (impuesto sobre la renta, impuesto sobre la fortuna, ...), de los datos catastrales e información derivada de los controles, efectuar análisis del tejido fiscal y análisis de riesgos mediante sistemas de cotejo de las empresas. Dispositivos parecidos existen a nivel regional y local.

La DNEF cuenta también con otros Servicios especializados en recolecta de datos abiertos:

- Se trata de la Célula de Prensa que, mediante acceso a diversos medios (prensa escrita, radio, televisión, Internet, ...), recoge, analiza, difunde y conserva los datos que transmite espontáneamente para ser aprovechados. Realiza investigaciones a petición de uno.
- y la Célula Fiscalidad Internacional que responde a las solicitudes de los investigadores y verificadores acerca de la existencia de personas naturales o jurídicas en el extranjero, su ubicación exacta, y las relaciones jurídicas y financieras entre dichas personas y los operadores económicos establecidos en Francia. Las investigaciones se efectúan en base a cualquier soporte (escritos, bancos de datos, Internet, CD Roms o archivos internos de Administraciones Tributarias, ...)

## **VI.7. Técnicas y metodologías de actuación de la Inteligencia fiscal.**

### **Canadá:**

La CRA usa una variedad de técnicas para obtener información que haya sido recusada. En especial:

- Técnicas de auditorías con libros contables y registros tradicionales;
- Conducir auditorías usando métodos indirectos, en especial, de valores líquidos, donde el contribuyente no tiene registro adecuado;
- Emisión de devoluciones del impuesto de renta, o solicitud de información a la autoridad de los estatutos tributarios – si el contribuyente no obedece, un proceso criminal puede ser abierto contra él o uno civil, por desacato de la ley (contempt of court) lo que puede resultar en prisión;
- Conducir investigaciones bajo autorización de acuerdo con los estatutos tributarios;
- Mandatos de busca en investigaciones criminales.

Programa de Denuncias (Informant Leads Program) cuya información es voluntariamente fornecida por la población.

### **Chile:**

#### **Modelo de selección de contribuyentes**

Esta técnica tiene como objetivo determinar los sujetos de fiscalización, para lograr lo anterior el área de Inteligencia Fiscal de la Subdirección de Fiscalización esta organizada por Sectores Económicos, Tipos de Contribuyente y Tipos de Impuesto; estas áreas son:

- Servicios Financieros y Otros: Análisis y control sobre el mercado de capitales y mercado financiero; empresas de diversión y esparcimiento; y en general empresas orientadas a la prestación de servicios de todo tipo.
- Grandes Sectores: Análisis y control de los sectores Minería, Petróleo, Telecomunicaciones, Electricidad, Gas y Agua.

- Industria, Transporte, Comercio y Construcción: Análisis y control de todos los sectores antes mencionados y la tributación que los afecta
- Rentas Personales: Análisis y control de toda la tributación que afecta a las Personas Naturales domiciliadas o residentes en Chile o carentes de ello, independiente del sector económico al cual pertenezcan.
- Regímenes Especiales: Análisis y control de los Usuarios de Zonas Francas, Empresas Tabacaleras, Empresas ubicadas en áreas que contemplen Regímenes Especiales de Tributación y Empresas que utilicen franquicias tributarias.
- Operaciones Internacionales: Análisis de los contribuyentes que realizan operaciones internacionales, específicamente en lo relacionado con el control de los Precios de Transferencia, Intercambio de Información, Convenios de Doble Tributación y los pagos asociados a Operaciones Internacionales.

De esta manera la tarea inicial de las áreas es realizar estudios sectoriales o de análisis de tipos de impuestos con el fin de determinar segmentos objetivos, para luego proceder a utilizar la información obtenida del contribuyente, a través de procesos masivos de recopilación de información o a través de declaraciones juradas que el contribuyente informa para alguna revisión en particular, con el fin de realizar cruces de información y aplicar las técnicas y modelos matemáticos que permiten seleccionar a los contribuyentes o grupo de contribuyentes a fiscalizar.

### **Análisis de los Contribuyentes**

Con Información de las bases de datos de la Administración Tributaria.

Con la información recopilada a través de las diversas fuentes formales para capturar información de los contribuyentes e informales tales como (diarios, revistas, noticias, etc.) se generan:

- Cruces de información con el fin de determinar inconsistencia entre lo declarado por el contribuyente y terceros que informan sobre él.
- Modelos matemáticos que comparan diversos Ratios tributarios y financieros que permiten determinar a los sujetos posibles de investigación y que se escapan del común comportamiento de otros sujetos con características similares.

Con información del contribuyente.

Una vez que se han realizado todos los cruces de información, aplicación de los modelos, y se ha podido lograr establecer un grupo de sujetos de fiscalización, se procede a notificar a los contribuyentes seleccionados, en algunos casos esta notificación va acompañado de una fiscalización y en otras solo se realiza un levantamiento de información, con la cual se valida y complementa la información de las bases de datos institucionales.

### **Planeamiento**

Las auditorías deben estar planificadas desde su nacimiento, ajustadas a los procedimientos vigentes de auditoría y al uso de formularios e instrucciones específicas para la fiscalización de auditorías tributarias.

Los puntos importantes a considerar al momento de planificar una actividad de Inteligencia fiscal son:

- Su origen está basado en criterios de selección definidos y documentados.
- Identifican y caracterizan el grupo objetivo de contribuyentes, áreas temáticas u otros segmentos de contribuyentes.

- Identificar y caracterizan figuras de evasión -o elusión- a controlar, asociadas al sector productivo, actividades, transacciones, procesos, registros contables, beneficios tributarios u otros.
- Formular el objetivo del programa e hipótesis específicas de revisión, formalizado a través de tareas concretas.
- Establecer los impuestos a revisar y señalan las normas legales e instrucciones aplicables.
- Determinar el procedimiento de revisión.
- Seleccionar de manera objetiva los contribuyentes sobre los que se aplicará el procedimiento.
- Definir en forma previa a la asignación del plan, una nómina de casos a fiscalizar.
- Determinar una fecha de término para la ejecución de programas específicos.
- Considerar el uso de hojas de trabajo ad-hoc si la revisión así lo requiere, además de las ya establecidas por la unidad de Inteligencia fiscal.

Estas auditorías se generan en respuesta a una determinada figura de evasión tributaria, teniendo en consideración la temporalidad de su aplicación y estimación de rendimiento, entre otros factores asociados al programa específico.

Todos los programas de fiscalización generados se encuentran insertos en un Plan Anual de Fiscalización, el cual es una carta de navegación que describe los énfasis de fiscalización que se abordarán durante el año, estableciendo un seguimiento a todas las actividades que se encuentran involucradas en la realización de los programas de fiscalización contenidos en el Plan Anual. Este plan se contempla en su diseño dos características importantes:

- **Carga equilibrada de Trabajo:** En el diseño del Plan Anual se contempla la disponibilidad de funcionarios que se dedican a las labores de Inteligencia fiscal, con tal que la carga de trabajo sea en forma equilibrada y jamás supere a la disponibilidad de horas hombre.
- **Calendario de Trabajo:** Cada programa considerado dentro de la planificación anual tiene una fecha de inicio y de término, fechas que se establecen en base a la complejidad del caso, tamaño del contribuyente, recolección de la información y desarrollo del plan de trabajo.
- **Estrategia de Fiscalización:** En el plan se consideran tópicos de fiscalización y sectores económicos relevantes y los definidos por la autoridad tributaria.

Esta forma de planificar la fiscalización ha permitido abordar distintos sectores económicos y tópicos de fiscalización, a través de una estrategia coherente que ha permitido obtener una retroalimentación de la fiscalización y cobertura de cada una de las acciones contenidas en el plan.

### **Estudios sectoriales**

Esta actividad permite determinar el segmento objetivo dentro de los sectores económicos que son relevantes de ser fiscalizado, para lo cual es necesario comprender y entender el funcionamiento de cada sector, su importancia e impacto dentro de la economía del país. Los estudios que se realizan a los sectores son: Financieros, tributarios, organizacionales y jurídicos.

Para sistematizar el registro de esta información se utiliza una “Ficha Sectorial Codificada Uniforme” la cual recoge los siguientes datos de los sectores económicos:

- Descripción del sector:
  - Glosa explicativa.
  - Determinación pertenencia de contribuyentes al sector:

- Conceptos declarados en el Formulario de Impuesto Anual a la Renta(F22), Formulario de Impuesto a las Ventas y Servicios(F29), Formulario de Impuesto Adicional(F50), Formulario de Impuesto de Timbres y Estampillas(F24) y otros formularios específicos.
  - Información de las declaraciones juradas de las solicitadas a través de procesos masivos, pertenece a nóminas de asociaciones gremiales, registra códigos de actividad.
  - Características del sector:
  - Asociaciones gremiales, Instituciones reguladoras (superintendencias), Sociedades certificadoras.
  - Principales contribuyentes, negocios relacionados
- Normativa y legislación asociada:
    - Existencia de instrucciones del SII, Servicio Nacional de Aduanas, Tesorería General de la República u otro organismo.
    - Existencia de regulación ad-hoc.
- Cuantificación sector - dada fecha de cierre información
    - Cantidad de contribuyentes que participan y su distribución regional
    - Montos de recaudación según formularios y tipo de impuesto.
    - 20/80 – detalle contribuyentes más importantes.
    - Distribución de los contribuyentes según importancia relativa.
    - Otros que permitan caracterizar y comparar sector.
    - Determinación de Figuras evasivas/elusivas y medición de la evasión

### **Determinación de Figuras de Evasión/Elusión**

Nota: El modelo que se presenta a continuación es un proyecto próximo a implementar, pero la forma de detección de las figuras evasivas/elusivas en las Unidades de Inteligencia Fiscal funciona de esta manera sólo que no está establecido formalmente.

Es un modelo que permite registrar, clasificar, analizar y gestionar las figuras de evasión/elusión detectadas por los funcionarios de SII, permitiendo incorporar este conocimiento en el desarrollo de mejoras a los procesos de la administración tributaria chilena

El proceso consiste en gestionar, evaluar, analizar y proponer, a la autoridad correspondiente, soluciones sobre la forma de combatir las figuras de evasión/elusión documentadas e informadas por los funcionarios que participan en auditorías selectivas. Este sistema presenta tres niveles de operación:

Nivel 1: Lugar en el cual se detectan y documentan las figuras elusivas/evasivas, las cuales posteriormente son enviadas a Unidad de Análisis Figuras de Elusión UAFE.

Nivel 2: Fase en la que se realiza la recepción, evaluación, análisis y propuestas de acción/solución para las figuras de evasión/elusión recibidas. Las actividades a desarrollar son:

- Análisis preliminar: Tiene como objetivo establecer filtros del tipo completitud y suficiencia – relevancia.
  - Completitud: Se refiere a que contenga todos los datos necesarios para comprender la figura informada.
  - Suficiencia - Relevancia: Se refiere a que la información entregada sea relevante y además contenga las condiciones de suficiencia mínima, desde el punto de vista técnico, legal o de origen (fiscalización), para establecer que la figura existe y de esta manera poder seguir

- realizando otros análisis que permitan lograr una solución a la elusión planteada. Las condiciones de suficiencia son:
- Existencia de factibilidad y coherencia legal de la elusión planteada.
  - Analizada en un proceso de fiscalización, es decir, debe ser validada en terreno a través de un caso práctico, no pueden ser casos teóricos.
- **Análisis Exhaustivo:** Consiste en ejecutar un análisis profundo y detallado de la figura al menos en los siguientes ámbitos:
    - **Análisis Tributario:** El objetivo es entender a cabalidad la figura de elusión presentada, determinando a su vez el mejor camino técnico para cortar la brecha elusiva
    - **Análisis Legal:** El objetivo es determinar cuales son las normativas legales que sustentan la elusión utilizada por los contribuyentes, además paralelamente se buscan antecedentes que minimicen la vulnerabilidad del sistema impositivo.
    - **Análisis Económico:** El objetivo es cuantificar estimativamente cual es el impacto económico que provoca la figura elusiva al Fisco.
  - **Definición de propuestas de solución:** Esta actividad tendrá como objetivo presentar a la Comisión las soluciones diseñadas que irán en las siguientes líneas generales:
    - Ejecutar acciones de fiscalización: Planes de fiscalización, Piloto, Selectivo o Masivo.
    - Cambios o nuevas interpretaciones a la Normativa Legal.
    - Cambios a las Leyes vigentes.

Nivel 3: Nivel en el cual un Comité decide cual(es) de las soluciones propuestas por la UAFE será la que se ejecutará.

De esta forma se detectan, analizan y evalúan las distintas figuras de evasión/elusión detectadas en el desarrollo de la Inteligencia fiscal

## **Medición de la Evasión**

Disponer de estimaciones de los montos que alcanza la evasión es importante por varios aspectos: En primer lugar, es importante porque permite dimensionar el problema. El conocimiento de la magnitud de la evasión puede determinar que se asignen recursos adicionales para la administración tributaria, se definan políticas de fiscalización o se modifique la legislación tributaria. En segundo lugar, la evasión tributaria es en cierto modo una medida de eficiencia de la administración tributaria, y conocer su evolución en el tiempo permite evaluarla. En tercer lugar, permite medir el efecto de políticas de fiscalización y tomar acciones correctivas. Idealmente, si la administración tributaria tuviera a su disposición estimaciones de evasión por impuesto y sector económico, podría focalizar los recursos de fiscalización en aquellos grupos de contribuyentes que más evaden, mejorando así su eficacia y efectividad.

Son dos los principales métodos utilizados para medir la evasión tributaria:

- **Método Muestral:** Este método estima el porcentaje de evasión a partir de una muestra de contribuyentes. Por lo general, la medición se realiza contrastando el impuesto declarado por los contribuyentes con resultados de auditorías practicadas a sus declaraciones. La diferencia entre el impuesto antes y después de auditorías - extendida sobre el universo de contribuyentes - da cuenta del nivel de evasión. La confiabilidad de la medición está determinada principalmente por la calidad y profundidad de las auditorías y por la representatividad de la muestra.
- **Potencial Teórico Vía Cuentas Nacionales:** Este método consiste básicamente en calcular la base teórica a partir de una fuente de información independiente. Esta fuente corresponde, por lo general, al Sistema de Cuentas Nacionales (CN, en adelante). La recaudación teórica se estima aplicando la tasa impositiva legal a la base teórica construida con CN, y luego se la

compara con la recaudación efectiva - aquella que ingresa verdaderamente en arcas fiscales - de modo que la diferencia da cuenta del incumplimiento tributario agregado.

### **Aplicación del Método del Potencial Teórico para el caso del IVA en Chile.**

Las estimaciones de evasión del IVA de que dispone actualmente el SII, se basan en la estimación de la base teórica del impuesto a partir de CN. Se han aplicado dos tipos de estimación (Serra (1991)). El primero, calcula las ventas y compras gravadas a nivel sectorial y luego agrega la información a nivel total. El segundo, se basa en las cifras de gasto (consumo e inversión) de CN para determinar la parte de éste que constituye base del IVA. En este caso, se calcula el gasto con IVA no deducible, es decir, aquel gasto que involucra un pago de IVA pero que no genera créditos.

Por razones de disponibilidad de información, la serie de evasión de IVA ha sido construida siguiendo esta última forma de medición basada en el gasto con IVA no deducible. Este gasto comprende el consumo final de bienes y servicios gravados y la adquisición por parte de empresas de bienes y servicios intermedios y de capital afectos destinados a la producción exenta.

El componente de consumo final gravado se calcula descontando del consumo final de CN, el consumo en especies exentas, las donaciones internacionales, las importaciones de bienes de consumo de Zona Franca, el consumo de extranjeros no residentes, las propinas y el autoconsumo agrícola. A la cifra resultante se agrega el consumo de chilenos en el exterior.

El componente de consumo intermedio gravado destinado a producción exenta se determina descontando del consumo intermedio total, el consumo intermedio exento y en seguida estimando cuánto de este resultado corresponde a consumo intermedio gravado que tiene como destino la producción de especies exentas. La inversión gravada destinada a producción exenta se calcula de manera análoga.

A la base imponible teórica así calculada debe descontarse el IVA recaudado efectivamente ya que las cifras de CN lo incluyen. Finalmente, la recaudación potencial se estima aplicando la tasa legal a la base imponible teórica. Esta recaudación teórica se compara con la recaudación efectiva (IVA Tasa General más IVA Tasa Importaciones) resultando la diferencia el monto de evasión. La recaudación efectiva no considera los remanentes de crédito de IVA ya que las medidas de recaudación en las cifras de CN, excluyen tales remanentes considerándolos tal como si éstos fueran reembolsados a los productores en el período en que se originan.

En términos generales, las limitaciones del método de medición se relacionan principalmente con la confiabilidad del sistema de CN como fuente idónea para cuantificar la recaudación potencial. Esta limitación comprende al menos tres aspectos. Primero, el valor agregado informal que no registra CN y el cual generaría una subestimación del potencial de recaudación. Segundo, el uso de antecedentes tributarios en la construcción de CN y las fuentes no tributarias por ejemplo los balances o estados contables, que pueden estar "contaminadas" con evasión, también podrían implicar una subestimación. Tercero, la precisión con que se mide la variación de inventarios en ciertos sectores, lo cual podría subestimar o sobreestimar la recaudación potencial del IVA, según sea el caso.

Con todo lo anterior se considera que el sistema de CN ofrece un grado aceptable de confiabilidad en órdenes de magnitud de la evasión. Entre otras razones por el hecho que su construcción obliga a conciliar una misma cifra con datos provenientes de diferentes fuentes y diferentes agentes económicos. Lo anterior puede conducir a subsanar los problemas descritos en el párrafo anterior.

Otro problema involucrado en la estimación de la serie de evasión de IVA, se refiere a la disponibilidad de información actualizada y definitiva de CN para los años más recientes. Ello obliga a aplicar algunos supuestos para proyectar la información disponible en la matriz de insumo producto de 1986, la cual se halla actualizada por CN sólo hasta 1988, tratándose de 1989 en adelante de cifras "provisorias". Este aspecto cobra relevancia porque la tasa de evasión estimada resulta bastante sensible a las revisiones de cifras que lleva a cabo el Banco Central.

### **Aplicación del Método de las Auditorías para la Medición de la Evasión en el IVA.**

La aplicación del método de las auditorías es bastante menos complejo y costoso de lo que parece, y puede permitir estimaciones confiables de evasión para los distintos impuestos y por distintas variables de segmentación, tales como actividad económica, ubicación geográfica, etc. Desde el punto de vistas de los recursos requeridos para la aplicación de este método, cabe señalar que la auditoría para medir evasión no tiene por qué diferir de la auditoría que normalmente efectúan los fiscalizadores, y lo único que cambia es el criterio de selección de los contribuyentes a auditar, que en este caso debe ser al azar. Tampoco se requiere una muestra demasiado grande para obtener un buen grado de confiabilidad (la muestra necesaria no es proporcional al tamaño del universo).

La aplicación de este método al caso del IVA debería considerar la estimación por separado de las dos grandes formas de evasión de este impuesto: subdeclaración de ventas y abultamiento de créditos.

Para medir la primera forma de evasión se debería escoger una muestra de contribuyentes al azar, de entre todos los que venden al consumidor final, para ser sometidos a una auditoría de Punto Fijo o medición del Inventario, dependiendo del caso. Ambos métodos corresponden a formas de fiscalización en terreno, utilizadas habitualmente por las administraciones tributarias. El método del punto fijo consiste en que el fiscalizador se presenta ante el contribuyente y permanece varias horas observando su cumplimiento tributario, para luego comparar el volumen de ventas generado durante su permanencia en el local con el obtenido anteriormente en períodos similares. Para que este método tenga éxito se requiere que la presencia del fiscalizador altere el comportamiento del vendedor pero no del comprador. En este sentido, resulta más adecuado para empresas que venden bienes de consumo, de precios no muy elevados y en donde las negociaciones entre comprador y vendedor son poco frecuentes. En el método de la medición del inventario, el fiscalizador realiza un conteo físico de las existencias de cada producto, para luego comparar este resultado con la cantidad de existencias que se desprende de los documentos contables. El monto de evasión corresponde a la diferencia entre el inventario físico y el inventario contable multiplicada por el precio de venta del producto respectivo. Este método es adecuado para empresas con pocos productos y de venta no masiva.

Para medir la evasión por abultamiento de créditos se debiera escoger una muestra al azar de contribuyentes de IVA, para ser sometidos a una revisión exhaustiva de facturas, haciendo cruces de facturas con los proveedores, si es necesario.

Obviamente, si se desea conocer la evasión por sector económico, tamaño del contribuyente, ubicación geográfica u otra variable, la muestra a considerar debe ser más grande. Sin embargo, se debe notar que una medición como la antes descrita, basada en un número reducido de auditorías, permite conocer cuánto se evade por subdeclaración de ventas y cuánto se evade por las distintas formas de abultamiento de créditos (facturas falsas, compras personales a nombre de empresas, etc.) estimación que el método del potencial teórico no proporciona y que es de suma importancia para la administración tributaria.

## EEUU:

En los EEUU, la IRS y específicamente la IRS-CI, usan muchas técnicas y metodologías para coleccionar y verificar Inteligencia fiscal de datos recusados. Iré primero a describir aquellos que creo serán exclusivos de los EEUU y, entonces, abajo de cada subtítulo confirmar si la IRS-CI está usando la referida técnica/metodología y fornecer detalles adicionales si fuese necesario.

Técnicas y metodologías de colecta de Inteligencia fiscal que haya sido recusada:

- Auditorías y Actividad de Colecta
  - El uso de intimaciones para conducir la producción de registros que fuesen recusados. (Un pedido formal de información hecho por la IRS ante una investigación o auditoría que pueda ser reforzada judicialmente)
- Investigaciones IRS-CI
  - La emisión de citación judicial (Un pedido formal de información hecho por tribunales estadounidenses por parte de la IRS-CI para investigaciones criminales;
  - Uso de informantes;
  - Operaciones secretas;
  - Monitoramiento consensual de conversaciones grabadas;
  - Vigilancia (Surveillance) que puede incluir el uso de equipamiento fotográfico;
  - Mandatos de busca;
  - Entrevistas con testimonios.

Extracción de evidencias de computadores y otros formatos electrónicos: la IRS-CI ha usado tecnología de información recién-desarrollada para ayudar en la eficiencia de la colecta de la Inteligencia fiscal y en la investigación de crímenes tributarios. En 1987, la IRS-CI creó una Unidad de Tecnología de Información (ITU) para supervisar y apoyar los agentes de investigación en el uso de la tecnología de información. En la década de 1990, la IRS-CI comenzó a entrenar investigadores criminales a extraer evidencias de computadores aprehendidos y otros formatos electrónicos como la internet y sistemas de correo electrónico durante una investigación. En 2003, un laboratorio de informática de última generación entró en funcionamiento para ayudar a especialistas en computadores aprehendidos a extraer datos. La IRS-CI tiene, también, desarrollado centros especializados de extracción de datos de computadores, LDCs, para coleccionar Inteligencia fiscal a fin de identificar posibles metas para ser investigadas por la IRS-CI. En 2004, la ITU fue elevada y ahora responde directamente al jefe de la IRS-CI.

### **a. Técnicas operacionales especializadas de Inteligencia fiscal**

#### **i. Técnicas de Análisis e identificación de objetos de interés**

## Brasil:

La SRF utiliza diversos métodos y comparación de informaciones con el intuito de seleccionar a los contribuyentes que serán objeto de auditoría de manera transparente y objetiva. Se destaca la utilización del Sistema Generador de Acción Fiscal (Sistema Gerador de Ação Fiscal) - DW (SIGA-DW), poderosa herramienta informatizada tipo *data warehouse*, que posibilita el cruzamiento de todas las informaciones disponibles internamente, y de algunas de origen externa, como también la



definición de parámetros para la selección, permitiendo la identificación de contribuyentes con alto riesgo de no cumplimiento de las obligaciones tributarias. La herramienta es conocida como el “*Big Brother*” de la SRF, en alusión al romance de George Orwell.

En el área aduanera, se utiliza el sistema Ambiente de Registro y Rastramiento de la actuación de los Intervenientes Aduaneros (*Ambiente de Registro y Rastramento de la Atuação de los Intervenientes Aduaneiros - RADAR*), el cual disponibiliza, en tiempo real, informaciones de naturaleza aduanera, contable y fiscal que permiten a la fiscalización aduanera identificar el comportamiento e inferir el perfil de riesgo de los diversos agentes relacionados al comercio exterior, tornándose una herramienta fundamental en el combate a los fraudes.

En el ámbito de actuación de la Copei, se destacan como fuentes para el inicio de investigaciones las denuncias, los informantes, y los órganos de combate a la criminalidad que trabajan en asociación, como la Policía Federal, la Fiscalía General de la República, la unidad de Inteligencia financiera brasileña (COAF), etc.

### **Canadá:**

La CRA conduce una serie de programas y prácticas para la identificación de sospechosos de violación fiscal y actividades de investigación fiscal. La mayor parte es hecha por programas de la Administración Tributaria de la CRA. Son estos:

- programas que se dedican a deducciones fiscales específicas y a eximiciones como contribuciones para la caridad;
- comparación de información de terceros relacionadas a varias fuentes de renta con el volumen de la misma siendo declarado por los contribuyentes;
- programas que se dedican de individuos y compañías que no enviaron sus declaraciones cuando fue solicitado;
- programas automatizados sofisticados de evaluación de riesgo que usan una serie de información de fuentes internas y externas para identificar a contribuyentes altamente sospechosos de descumplimiento de la ley;
- programas que se dedican a intensa actividad de planeamiento tributario;
- estudios analíticos volcados a sectores específicos de la economía.

La mayoría de los casos de descumplimiento de la ley que son identificados de esta manera son conducidos por la Administración Tributaria. Sin embargo, cuando una evidencia de fraude es relacionada como parte del descumplimiento de la ley, encaminamientos son hechos por la administración civil para los programas de investigación donde son conducidos las investigación criminales tributarios para probable abertura de proceso.

La CRA también mantiene una relación estrecha con la fuerza policial canadiense, la real policía montada canadiense y las fuerzas policiales locales y provinciales para identificar personas envueltas en actividades criminosas, o que también puede incluir la evasión y el descumplimiento de la ley. Esta es una importante fuente de Inteligencia fiscal una vez que los individuos que obtienen rentas por medio de actividades criminosas son raramente considerados en los procesos comunes de evaluación de riesgo de la CRA una vez que no están dentro de los procedimientos de rutina.

### **EEUU:**

La IRS-CI usa varios métodos para identificar probables sospechosos. Son ejemplos de estos métodos:

- Software de Computador Analítico – La IRS ha desarrollado programas de computador que sean capaces de analizar devoluciones de impuesto de renta emitidas como posibles fraudes después comparación de diferentes documentos de la IRS como las informaciones de devoluciones (Income Information Returns) y devoluciones enviadas o no-enviadas. Además de eso, el programa ha sido desarrollado de forma a correlacionar Inteligencia fiscal a fines de fornecer una estadística general para pesquisa y análisis;
- Centros de Detección de Fraude (Fraud Detection Centers) – La IRS-CI tiene analistas de información en los Centros de Servicio (donde las devoluciones son enviadas) que, por medio de sus sofisticadas técnicas analíticas, revisan las devoluciones así que son enviadas;
- LDCs – La IRS-CI tiene grupos de analistas de información que revisan indicios de probables violaciones de las leyes tributarias, lavado de dinero, y financiamiento del terrorismo. Estos analistas de información tienen acceso a todos los registros mencionados arriba para realizar sus análisis;
- Equipos de Revisión de Relatos de Actividad Sospechosa (Suspicious Activity Reports Review Teams) – La IRS-CI está envuelta con otros agentes de investigación federales para revisar todos los relatos de actividad sospechosa emitidos por las instituciones financieras y compañías;
- Trabajos Conjuntos (Task Forces) – La IRS-CI está envuelta con otros agentes de investigación federales para revisar toda y cualquier información para determinar sospechosos;
- Central de Computadores de Detroit (Detroit Computer Center - DCC) – Todos los formularios de transacciones financieras preparados en los EEUU son enviados a IRS DCC. La IRS-CI tiene un equipo de analistas de información en el DCC para revisar estos formularios;
- Programa de Encaminamiento de Fraudes (Fraud Referral Program) – La IRS-CI ha hecho asociaciones con las divisiones civiles de la IRS. Si, durante las auditorías y actividades de colecta conducidas por estas divisiones, indicios fuesen encontrados, el auditor hace una solicitud al IRS-CI para probable investigación criminal. Para reforzar este programa, los auditores han sido entrenados para tornarse especialistas en el encaminamiento de fraudes (fraud referral specialists) en cada oficina de campo. Estos especialistas trabajan directamente con los auditores para asegurar que ellos entiendan lo que constituye un fraude y revisan todas las auditorías sospechosas para determinar si las actividades sospechosas constituyen fraude.

Informantes – La IRS-CI identifica varios de sus sospechosos a través de información llegada de sus informantes. Para prevenir abusos, la IRS-CI tiene rigurosas regulaciones en el uso de informantes.

- Grupos de Trabajo de Investigación de Instituciones Financieras (Financial Institution Compliance Working Groups) – En los EEUU gran parte del dinero obtenido ilegalmente por evasión fiscal o crímenes correlatos, termina en una institución financiera, como bancos y aseguradoras. Los agentes de la IRS-CI trabajan directamente con agencias de investigación en estas instituciones en busca de indicios a partir de actividades sospechosas de sus clientes.

### **Francia:**

Focalización y estudios prospectivos (a nivel nacional): la DNEF cuenta con 6 Brigadas Nacionales de Investigaciones (BNI), siendo cada una de ellas especializada en sector o actividad específica (financiero, compra/venta, ubicación de domicilio de personas naturales, personas jurídicas internacionales, nuevas tecnologías, industrial e inmobiliario). Su labor consiste en recoger todos los datos relacionados con estas actividades con miras a conocer perfectamente el sector. Cada año, en función de las evoluciones observadas, se le asigna un plan de actividades específico (por ejemplo, teléfonos celulares, componentes electrónicos, comercio electrónico, ...), y cada BNI involucrada

deberá producir una documentación (estudios sectoriales, fichas técnicas, fichas de interés general, procedimientos de fraude, ...) actualizada sobre el tema.

Así es como estas Brigadas de Investigación producen cada año una documentación que se difunde en todos los Servicios de la DGI, y que les informa acerca de los nuevos tipos de fraude, evoluciones de las actividades, etc... Estos documentos se clasifican de acuerdo a su importancia y sensibilidad. Se pueden consultar en un sitio Intranet con acceso restringido donde se encuentran más de 500 documentos de referencia siempre actualizados.

Del mismo modo, el uso de la aplicación EDEN (DNEF) ya mencionada permite efectuar estudios de análisis de riesgos en todo el territorio nacional que permite focalizar las actividades más oportunas para fiscalizar o vigilar. Se utilizan muchas más aplicaciones:

ARIANE: Aplicación en red Intranet protegida que permite el vínculo e información mutua de todos los servicios sobre todo el territorio nacional.

Datos Aduaneros: Archivo de transferencias de fondos hacia el extranjero

FIDAVI: Sigla en francés que significa Archivo de Honorarios, Comisiones pagados por empresas francesas a personas naturales o jurídicas ubicadas en países con régimen tributario privilegiado.

ALPAGE: Sigla en francés de la Aplicación de Monitoreo de Operaciones de Control Fiscal in situ (desde la programación hasta la recaudación) disponible en la red sobre todo el territorio

ANACRIM: Software de la Gendarmería Nacional que usan los Servicios Operativos de la DNEF en las investigaciones con múltiples ramificaciones

ACL: Software que permite recuperar los datos de la contabilidad general y analítica de una empresa (utilizado por los Agentes especializados en informática o los verificadores). Es utilizado a nivel nacional o local.

Focalización y estudios prospectivos (a nivel local): La metodología de estudio de riesgos se practica sobre un territorio más restringido a una aplicación SINFONIE que retoma las mismas fuentes de datos que EDEN, pero a menor escala. En cuanto a la aplicación OASIS, se utiliza para explotar los datos procedentes de las declaraciones profesionales y determinar tipos de anomalías u omisiones. Aunque su finalidad sea más directamente la programación del control fiscal, los Agentes de la Inteligencia Fiscal la emplean a veces.

### Países Bajos:

Ejemplos de grupos nacionales de conocimiento de riesgo (*national risk knowledge groups*) pueden ser encontrados: en el sector de construcción, comercio, servicios, bares y restaurantes, médico, etc. Estos grupos poseen de 10 a 20 miembros.

#### **Método de trabajo del grupo de conocimiento en lavado de dinero, por ejemplo**

Las autoridades aduaneras (customs authorities) relatan al grupo de conocimiento en lavado de dinero cuantías de dinero incommunes y/o ítems de alto valor de mercado descubierto en actividades de rutina. El grupo evalúa la relevancia fiscal del hallazgo y pasa la información para el organismo competente y a la Secretaría de Investigación de Transacciones Incomunes (Unusual Transactions Disclosures Office; FIU).

Si durante la investigación la Administración Tributaria encuentra indicios de lavado de dinero, éste también será pasado al grupo de conocimiento en lavado de dinero. Después de evaluado, nuevamente, el grupo irá a pasar la información a la Secretaría de Investigación de Transacciones Incomunes. Si ésta considera que estos relatos constituyen las llamadas transacciones sospechosas y el PPS decide por la instauración de una investigación, el FIOD-ECD es el organismo responsable para realizarla. Investigaciones de lavado de dinero en gran escala son hechos por el Departamento de Inteligencia Criminal Nacional (National Criminal Intelligence Department), y cuenta con la colaboración del FIOD-ECD.

Las informaciones de estas (y otras) investigaciones juzgadas relevantes en términos tributarios son encaminadas a la Administración Tributaria, después que una permisión haya sido concedida por el promotor público.

### **Ejemplos de operaciones nacionales**

La Administración Tributaria holandesa ha conducido varias operaciones a nivel nacional en los últimos años. Como las siguientes:

- *Proyecto de cuentas bancarias (accounts project)*: información recibida de Bélgica indicó que un cierto número de ciudadanos holandeses abrieron cuentas bancarias en un banco en Luxemburgo usando nombres falsos. Un equipo a nivel nacional fue designado para esta operación con un grupo director (steering group) que incluía representantes del PPS. La investigación de rastreamiento de los nombres falsos fue conducida por el FIOD-ECD. La renta extra sumaba € 50 millones.
- *Proyecto de bienes en el exterior (foreign assets project)*: El objetivo de este proyecto es descubrir bienes secretos mantenidos en países extranjeros por ciudadanos holandeses, como inmuebles, navíos, seguros y cuentas bancarias. El país organizó un seminario internacional sobre esto, el cual tuvo participación de las administraciones tributarias de países como Alemania, Francia, Italia y España. Esto resultó en un cambio significativo de información entre estos países. El proyecto es organizado en los mismos moldes del proyecto de cuentas bancarias y ha resultado hasta ahora en € 100 millones extras en impuestos.
- *Proyecto de fraudes en la construcción (Building fraud project)*: En respuesta al resultado de la investigación parlamentaria sobre consultas previas y acuerdos de precios prohibidos en el sector de construcción, la Administración Tributaria lanzó un proyecto de fraudes en la construcción para averiguar la eficiencia de los principales sistemas contables, volumen de negocios y posibles casos de soborno. El proyecto es basado en los hallazgos de la investigación, en conocimiento del sector disponible dentro de la Administración Tributaria e informaciones del PPS. Esta operación de amplitud nacional está siendo coordinada por un grupo de especialistas, liderados por un grupo director. Los resultados hasta ahora: € 40 millones extras en impuestos y 50 alertas de corrupción oficial y privada.

### **ii. Utilización de informantes**

#### **Brasil:**

En el ámbito de actuación de la Copei el informante es cualificado conforme al grado de relevancia de la información que posee, como también de acuerdo con su participación en la investigación.

Las informaciones obtenidas por los informantes podrán ser puntuales, o sea, apenas hechos parcialmente conocidos, sirviendo para desencadenar una investigación o identificar su foco principal. Existe, también, la posibilidad de que las informaciones en poder del informante sean fundamentales o contribuyan al desarrollo de la investigación. En este caso existe la previsión legal de que sean efectuados pagos, con la finalidad de obtenerse tales informaciones. Estos pagos son considerados como gratificaciones al informante o al colaborador eventual. En estos casos, existe la preocupación de mantener, por cuestión de seguridad y preservación de la fuente, su anonimato. Por esto, existe un rígido control de las gratificaciones, sea en el ámbito interno, por la propia Copei, como en el externo, por la Controladoria General de la Unión (Controladoria-Geral de la União), órgano responsable por el control de la gestión financiera, presupuestaria y patrimonial en la administración pública federal.

El pago es efectuado con la utilización de dinero reservado (o sea, con prestación de cuentas de carácter sigiloso), después de la debida evaluación del encargado de la investigación y del Jefe de la respectiva Oficina de Pesquisa e Investigación (Espei), y aprobación por parte de la Copei. Una vez aprobado, el pago será realizado siguiéndose normas estrictas de ejecución y de control.

Para cada pago es elaborado un informe donde constan todas las informaciones obtenidas y que tendrán su debida evaluación para posteriores providencias. Además de esto, el encargado de la investigación firma, juntamente con el jefe del Espei, una declaración donde consta el valor pago, el tipo de gasto (obtención de información) y la declaración de su efectiva utilización en las investigaciones realizadas en la Copei.

Tanto en el abordaje inicial como en la mantención del vínculo con el informante, es importante resaltar la importancia de la utilización, también, de técnicas especializadas de entrevista. Sea para conquistar su confianza, con el establecimiento de una relación de armonía entre el informante y el agente de Inteligencia, sea para mantener el control de este informante, cuando la relación tienda a prolongarse o inclusive durar todo el período de la investigación.

### **Colombia:**

Recientemente se sanciono la Ley 863 de 2003 mediante la cual se reglamenta la entrega hasta del 3% del valor de mercancías aprehendidas por denuncia o irregularidad comprobada, en la exportación e importaciones de bienes y servicios y transacciones financieras.

Objetivos:

- Estimular en la comunidad en general, la colaboración con las autoridades competentes en materia de denuncias que conlleven a mayores logros en lo pertinente a detenciones, aprehensiones y decomisos.
- A partir de la colaboración ciudadana menguar los gastos oficiales destinados a reducir dichos ilícitos.
- Se busca la desarticulación de la capacidad operativa del infractor.

Dicha recompensa aplica a toda persona natural o jurídica que de buena fe o por lucro denuncie la comisión de un delito tributario, aduanero, cambiario o financiero, solo si la denuncia es conducente y produce resultados efectivos.

El que denuncie hechos que constituyan inexactitud aportando pruebas o información concreta que permita liquidar oficialmente los impuestos evadidos y sancionar al infractor, tendrá derecho a una recompensa en dinero equivalente al 50% de las costas de fiscalización.

Cuando la denuncia permite establecer contrabando de mercancías, el denunciante tendrá derecho a una recompensa en dinero equivalente al tres por ciento (3%) del valor de la mercancía establecido en el reconocimiento y avalúo pagadero con posterioridad a la definición de la situación jurídica de las mercancías.” Ley 863 de 2003, Artículo 37.

### **EEUU:**

La IRS-CI divide la clasificación de los informante en tres categorías. La primera son aquellos que apenas fornecen la información inicial y no tienen ninguna otra relación en la investigación. La segunda categoría abarca informantes que continúan teniendo relación en la investigación después del envío inicial de información, habiendo sido pagos o no por el fornecimiento de la misma.

Todos os informantes de la segunda categoria devem pasar por um proceso de investigación riguroso para que sea asegurada la obediencia a las leyes estadounidenses vigentes, a favor del propio país, no teniendo objetivos propios. Estos informantes deben ser aprobados por el agente especial en función (Special Agent in Charge – SAC) de la oficina de campo (field office) antes de ser usado o pago. Si el informante se encuentra en un país extranjero, la aprobación para el uso del mismo debe ser obtenida de la sede (Headquarters – HQ).

Todos los informantes aprobados son colocados en un banco de datos de la sede para referencia futura y, al final de la investigación, los resultados del uso del informante son registrados. La sede conduce una revisión anual de todos los informantes aprobados por el SAC, para asegurar que las orientaciones están siendo seguidas o si el informante debe ser desactivado.

Todos los pagos hechos a un informante son registrados. Informantes que actúan en favor de la IRS-CI son generalmente envueltos en una operación secreta para coleccionar evidencias adicionales sobre el sospechoso.

Un Encaminamiento de Relato de Información (Information Report Referral – copia anexada) es preparado, resumiendo la información fornecida por el informante. El agente de investigación revisa la información para determinar su credibilidad para justificar una investigación criminal inmediata, o puede ser enviada para un LDC para análisis profundo.

La IRS puede pagar a informantes de dos maneras. La primera y más usada es pagar al informante hasta 10% de todos los impuestos colectados a la conclusión de la actividad de la IRS. El porcentaje depende de la relevancia de la información.

El segundo método es más usado en investigaciones criminales. El agente de investigación puede pagar al informante en el momento en que la información es fornecida, si el agente cree que el valor de la información justifique el pago inmediato.

Un ejemplo de cuando esto puede ser permitido es si el informante estuviese entregando el segundo conjunto de libros contables de una compañía que registró correctamente las rentas y pagos de los negocios. Generalmente, las cuantías pagas inmediatamente son limitadas a menos de 10% de la pérdida potencial del impuesto. El informante puede ser pago el resto de los 10% una vez que los impuestos sean colectados. Toda la información fornecida por los informantes es analizada minuciosamente para comprobar su veracidad.

Es especialmente importante analizar el motivo del informante y garantizar que la información tenga validez y no sea apenas la intención del informante en involucrar la unidad de Inteligencia fiscal en los intereses del sospechoso sin mérito.

#### **Francia:**

Buenas prácticas de las Aduanas: En base a una resolución ministerial de 1957, el Servicio de Aduanas tiene la facultad de remunerar a informantes por reportar casos. La prima no puede superar el 33% del monto de la multa o las penalidades; tiene un techo de 3000€ y debe pagarse a través del Jefe del Servicio de Aduanas.

### **iii. Reconocimiento**

#### **Brasil:**

Los agentes de la Copei tienen como regla fundamental, antes de la ejecución de cualquier operación de Inteligencia, efectuar el reconocimiento de los locales e instalaciones utilizadas por los sospechosos de la investigación.

En el reconocimiento son obtenidos todos los datos e informaciones relevantes, de acuerdo con el objetivo de la misión, tales como: los usuarios del ambiente operacional, existencia de seguridad

privada, medios de transporte utilizados, horarios de entrada y salida, número de accesos, posibilidad de utilización de inmueble o vehículo de apoyo, existencia de hospital en los alrededores, etc.

El manual de normas y procedimientos de la Copei cuenta, inclusive, con una guía de verificaciones mínimas a ser observadas en reconocimientos, en actividades de vigilancia fija o móvil.

Además de esto, la Copei utiliza el reconocimiento como una técnica esencial para el éxito en el cumplimiento de mandatos judiciales de busca y aprehensión. En estos casos, el reconocimiento se auxilia en la estimativa de los recursos necesarios a la buena ejecución de una acción judicial de este género, tanto en términos de personal como material.

## Francia:

### **Procedimientos para obtención de información utilizados por la DGI de Francia:**

Tres procedimientos fundamentales y progresivos se van desarrollando. Permiten confirmar o infirmar las conclusiones provenientes del estudio preliminar o del análisis de riesgos y constituyen una fase indispensable:

#### **El derecho de comunicación**

Artículo L 81 El derecho de comunicación permite que los Agentes de la Administración tengan conocimiento de los documentos y datos que señalan los Artículos del presente Capítulo, en las condiciones que allí se detallan, para establecer la base impositiva y ejercer el control fiscal.

El derecho que contempla el acápite previo se ejerce cualquiera que sea el soporte utilizado para la conservación de los documentos, aún cuando éste sea de tipo magnético.

En lo que respecta a los documentos mencionados en los Artículos L. 83 a L. 95, el derecho de comunicación se extiende a los Agentes de las Administraciones encargadas de la recaudación de impuestos, aranceles y tasas contemplados en el Código General de Impuestos.

#### **El derecho de indagación**

Artículo L.80 F – Para investigar los casos de incumplimiento de las normas de facturación a las cuales están sometidos los sujetos al Impuesto al Valor Agregado, en aplicación del Código General de Impuestos y las disposiciones adoptadas por los Estados Miembros para aplicar el Artículo 22-3 de la sexta Directiva (C.E.E.) n° 77-388 de 17 de mayo de 1977, los Agentes Tributarios que ostenten al menos el rango de interventor pueden exigir la presentación de las facturas, la contabilidad materia y los libros, registros y documentos profesionales que pueden relacionarse con operaciones que dieron o deben dar lugar a facturación y proceder a la comprobación material de los elementos físicos del negocio.

Para este fin, ellos pueden acceder de 8:00 AM. a 8:00 PM. y durante las horas de labor profesional del contribuyente a los locales de uso profesional, salvo las partes de estos locales asignadas para efectos de domicilio privado, a los terrenos y depósitos. También tienen acceso a los medios de transporte de uso profesional y su carga.

Pueden obtener o sacar copia, por todos los medios y sobre todos los soportes, de los documentos referentes a las operaciones que dieron o deben dar lugar a facturación.

Pueden recoger in situ o por emplazamiento, datos y documentos justificativos. Estas indagatorias dan lugar al establecimiento de informes de audición.

La investigación definida en el presente Artículo no se relaciona con procedimientos de fiscalización del impuesto contemplados en los Artículos L. 10 à L. 47 A.

Además, cada intervención es objeto de un levantamiento de acta que hace el recuento de las operaciones efectuadas.

#### **El derecho de visita y embargo**

Art. L. 16 B. — I. Cuando la Autoridad Judicial, avisada por la Administración Tributaria, considera que existe la presunción de que un Contribuyente se sustraiga al establecimiento o el pago de

Impuestos sobre la Renta o sobre los Beneficios o el Impuesto al Valor Agregado, realizando compras o ventas sin factura, utilizando o entregando facturas o documentos que no llevan relación con operaciones reales u dejando a sabiendas de pasar o hacer pasar escrituras o pasando o haciendo pasar a sabiendas escrituras inexactas o ficticias en documentos contables cuya teneduría impone el Código General de Impuestos, la misma puede, en las condiciones contempladas en el II, autorizar que los Agentes de la Administración Tributaria, que ostenten al menos el grado de Inspector y que habilite, para estos fines, el Director General de Impuestos, busquen la comprobación de estas actuaciones, realizando visitas en todos los sitios, incluso privados, donde los comprobantes y documentos relacionados con dichas actuaciones pueden encontrarse y proceder a la incautación de los mismos, cualquier que sea el soporte.

II. Cada visita debe autorizarse mediante una ordenanza del Juez de Libertades y Detención del Tribunal de Gran Instancia cuyo ámbito de competencia corresponda al área donde se ubican los sitios por visitar.

El Juez debe verificar de modo concreto que la solicitud de autorización que se le presenta esté bien fundamentada; la solicitud debe contar con todos los elementos de información que posea la Administración, capaces de justificar la visita.

#### **iv. Entrevista**

### **Brasil:**

La Copei considera la técnica de entrevistas indispensable en la reunión de informaciones en las actividades de Inteligencia fiscal, dada la importancia de las fuentes humanas en el proceso de investigación. Así, la habilidad para conducir entrevistas es esencial entre los funcionarios del órgano. De esta forma, se busca que todos sus funcionarios, y en especial los agentes operacionales, sean capacitados para entrevistar personas con los perfiles personales y profesionales más diversos, sobre los más distintos asuntos.

El entrenamiento de técnicas de entrevista administrado a los funcionarios de la SRF posee contenido teórico presentado en un día y medio, siendo que el entrenamiento práctico consta de 2 días. Los 20 alumnos de cada clase, dos a dos, entrevistan actores que interpretan a contribuyentes con diversos papeles. Las entrevistas son vistas por los demás alumnos por medio de un circuito interno de video, cuando son analizadas por los instructores.

Este entrenamiento reproduce el método utilizado por los funcionarios de la Copei, en sus entrevistas investigativas. Son observadas las diferentes formas de comunicación verificadas a lo largo de una entrevista, caracterizándolas perfectamente: simbólica, verbal, en no-verbal y escrita. Después de este curso, los entrevistadores pasan a prestar especial atención a la psicología humana envuelta en el uso de la técnica de la entrevista. Así, para aumentar su poder de persuasión, se utilizan recursos como las técnicas de la reciprocidad, consistencia e instigación. Además de esto, identifican la necesidad de la creación de afinidad, de la influencia de la apariencia, etc.

Las técnicas utilizadas tienen en cuenta que la actitud del entrevistador no debe ser meramente pasiva, sino capaz de estimular comportamientos en el entrevistado, posibles de evaluación en cuanto a su veracidad o no. Estos comportamientos constituyen, también, informaciones de interés a la investigación.

Además, ninguna entrevista realizada durante una investigación de la Copei es ejecutada sin que sea efectuado un planeamiento previo, previendo sus objetivos, las características del entrevistado, los estudios técnicos necesarios, el ambiente físico, etc.

De acuerdo con las técnicas utilizadas, las entrevistas siguen cinco etapas, relacionadas a la presentación, aproximación, cuestionamiento, resumen y cierre. De la misma forma, es método padrón



de la Inteligencia fiscal de la SRF el formato de dos entrevistadores, asumiendo los papeles de agente primario y secundario, siendo bien fijadas sus atribuciones.

El manual de normas y procedimientos de la Copei cuenta, inclusive, con una guía de verificaciones mínimas a ser observadas en el planeamiento de sus entrevistas.

#### **EEUU:**

La IRS-CI conduce varias entrevistas para coleccionar Inteligencia fiscal. La IRS-CI considera esta técnica indispensable para la colecta de Inteligencia fiscal. La habilidad de conducir una entrevista es uno de los seis elementos críticos en los cuales los agentes son evaluados anualmente. El agente debe ser capaz de entrevistar personas de una manera altamente profesional sean ellas los propios sospechosos, abogados, contadores, empresarios, informantes y testigos de diversos aspectos de la vida del sospechoso. Como informado en el texto, es vital para el entrevistador ser capaz de crear una empatía con el entrevistado de manera de obtener el máximo de informaciones. Esto es especialmente verdad cuando conduciendo una entrevista con un sospechoso. Obtener una confesión de un sospechoso al inicio de la entrevista es bastante benéfico pues representa la economía de dinero al reducir el tiempo de la investigación. Entrenamiento en entrevista es dado a los agentes operacionales en las clases de entrenamiento inicial y técnicas de entrevista más avanzadas son dadas más tarde a lo largo de la carrera del agente operacional.

#### **v. Historia-sigilosa y Operación secreta**

#### **Brasil:**

La Copei utiliza esta técnica operacional, certificando la confidencialidad de la investigación y la protección de la identidad de sus agentes operacionales e instalaciones.

Debido a la sensibilidad de la técnica, su utilización depende siempre del conocimiento previo y aprobación por parte del jefe de la respectiva Espei, siendo obligatoria la elaboración del informe R1 que consolide las informaciones obtenidas, como también las sugerencias para próximas acciones.

Por basarse en la utilización de una historia elaborada, a la cual el agente deberá estar perfectamente integrado, permitiendo su interacción u observación del hecho, situación o sospechoso, la técnica de la historia-sigilosa deberá ser bien estudiada y planeada profundamente.

Así, algunos requisitos son siempre observados en las historias-sigilosa, tales como:

- simplicidad, disminuyendo la posibilidad de desconfianza o preguntas;
- adecuación al ambiente operacional;
- compatibilidad entre las acciones del agente y la historia-sigilosa creada;
- aprovechamiento de características, aptitudes y conocimientos del agente de Inteligencia envuelto en la acción.

Sin embargo, el agente designado para la ejecución de la acción es siempre bien entrenado, además de poseer un tipo físico adecuado al ambiente operacional. Son realizadas diversas pruebas destinadas a verificar la consistencia de la historia-sigilosa, antes de su ejecución. Además de esto, el material, la vestimenta y los equipamientos que podrán ser utilizados, deben ser escogidos de acuerdo con los datos observados durante el reconocimiento del ambiente operacional.

Es importante que el agente designado, durante la ejecución de la acción, demuestre naturalidad y perfecta introyección con la historia elaborada. Y al término de la acción, la historia-sigilosa no podrá ser simplemente abandonada, una vez que, en el futuro podrá ser necesario el retorno al ambiente operacional para buscar otras informaciones.

Dependiendo de la profundidad de la historia-sigilosa, puede ser necesaria la emisión de documentos o registros públicos para la credibilidad de los agentes o prácticas envueltas, es necesaria la intervención de la Fiscalía General de la República y del Poder Judicial. De esta forma, puede ser autorizada judicialmente la práctica de ciertos actos jurídicos administrativos, en el interés de las investigaciones, evitando cualquier responsabilización del agente de Inteligencia.

## EEUU:

La IRS-CI considera el uso de operaciones secretas para coleccionar Inteligencia fiscal negada, una herramienta esencial. Sin embargo, la IRS-CI también considera una operación secreta bastante arriesgada para el agente en acción y, también, intrusiva con respecto a la privacidad del sospechoso. Pero, la IRS-CI ha implementado extensos protocolos que cubren todos los aspectos de la técnica a ser empleada e irá solamente a aprobar una operación secreta en último caso para obtener la información negada.

La IRS-CI tiene una sección especial en la sede que es responsable por la supervisión del uso de las operaciones secretas, la Sección de Técnicas Especiales Investigativas (Special Investigative Techniques Section). Los agentes operacionales son designados para esta sección por tener experiencia en operaciones secretas, conocidos como directores del programa secreto (undercover program managers – UPM). Los UPMs son responsables por fornecer orientación especializada a los agentes operacionales y gerenciar el uso de las operaciones secretas. Los UPMs aseguran que todas las actividades secretas estén en acuerdo con las políticas y procedimientos de la IRS-CI y a la ley estadounidense que protege la privacidad de los individuos.

Antes de iniciar una operación secreta, la oficina de campo trabaja con el UPM para desarrollar un plan de acción (plan of action). El plan de acción debe detallar el propósito de la operación secreta y como ella será conducida. El requerimiento para la realización de la operación secreta es encaminada a la directoria experimentada de la IRS-CI para ser analizada y, si fuese el caso, aprobada. Una vez aprobada, una reunión debe ser hecha en la cual todos los participantes de la operación secreta estén presentes para revisar el plan de acción. Los participantes incluyen el Equipo Director de la Oficina de Campo (Field Office Management Team), el UPM, el agente secreto (agente secreto – UCA), el agente de contacto (contact agent), el equipo de cobertura (cover team), y el agente del caso (case agent). El agente de contacto es un agente operacional que será el único contacto que el UCA tendrá mientras la operación secreta estuviese en andamiento. El agente de contacto también estará usando una identidad falsa para seguridad del UCA. El equipo de cobertura es formado por agentes operacionales que irán a supervisar el UCA durante la operación secreta para evitar daños al UCA. El agente del caso es, en verdad, el agente operacional que conduce la investigación que solicitó el uso de una operación secreta, y que irá a instruir al UCA y las evidencias que obtenga.

A cada 90 días, durante la operación secreta, el UPM debe encontrarse con el equipo secreto para evaluar el progreso de la operación y asegurar que está siendo realizada de acuerdo con los protocolos. Un informe escrito es preparado y encaminado al jefe de la Sección Especial de Técnicas Investigativas (Special Investigative Techniques Section). Parte del informe irá a tratar a respecto de la continuidad de la operación secreta en el caso que no haya progreso. Generalmente, al término de 1 año, la oficina de campo debe responder al director experimentado sobre la continuación de la operación secreta. Al término de la operación, un informe final debe ser hecho discutiendo los resultados y haciendo recomendaciones para mejorar el proceso. Estos informes son enviados a la sede, revisados y archivados con otros documentos de la operación secreta, i.e. la solicitud y las revisiones trimestrales.

Esta Sección Especial de Técnicas Investigativas también gerencia el trabajo hecho para auxiliar los agentes secretos de la IRS-CI. Como parte de este proceso, esta sección emplea reglas rigurosas en la

selección y entrenamiento de los agentes operacionales de la IRS-CI para ser agentes secretos. Ella también se asegura de que todos los agentes secretos tengan documentos suficientes para crear una identidad ficticia de manera de tener más seguridad en una operación secreta. La selección del agente secreto y el tipo de identidad falsa a ser usada irá a depender de sospechoso. Estos factores serán basados en lo que permitirá al agente secreto a actuar con facilidad en medio del sospechoso. A respecto de esto, se ha tornado cada vez más difícil para un agente portar una identidad falsa convincente debido al uso creciente de sitios de busca en la internet como Google y Yahoo, los cuales pueden ser usados por los sospechosos para verificar la identidad del agente secreto.

Otros protocolos usados por la IRS-CI para aumentar la seguridad de los agentes secretos es el de no usar un agente en el lugar donde él vive. Esto reduce las chances del sospechoso encontrar, accidentalmente, al agente o a su familia bajo su nombre verdadero. Los agentes secretos son también examinados una vez al año por un psiquiatra que evalúa si el estrés de un agente secreto se está tornando excesivo, especialmente si el agente está transfiriendo su papel ficticio para la vida real.

Ejemplos de tipos de UCOs que la IRS-CI usa para coleccionar Inteligencia fiscal son los siguientes:

- Negocios falsos (Storefronts) – Negocios falsos son alquilados por agentes secretos para tener un espacio físico real para encontrarse con los sospechosos. Los negocios refuerzan la imagen construida por el agente secreto. La oficina permite al agente secreto grabar sus encuentros con equipamiento de audio y video. Negocios falsos son mantenidos en funcionamiento por años para ayudar a legitimar su imagen como un negocio real.
- Programa de Oportunidades de Negocios (Business Opportunities Program) – En los EEUU, negocios que trabajan principalmente con dinero (efectivo), como bares y restaurantes, son más propensos a no declarar la renta real y practicar evasión fiscal. La IRS-CI envía agentes secretos a estos tipos de negocio cuando ellos son ofrecidos para venta para determinar si el propietario irá a informar a los agentes a renta correcta, justificando, así el precio de venta.

Debido a la sensibilidad de las operaciones secretas y los riesgos inherentes al conducir las, la IRS-CI apenas conduce cerca de 75 operaciones secretas de las 4000 investigaciones anuales.

### **Francia:**

Buena practica de los servicios de la Aduana Francesa:

Operaciones de infiltración pueden ser autorizadas por un Magistrado. La operación de infiltración no puede otorgarse para un periodo que supere los 4 meses y que puede renovarse en condiciones iguales de forma y duración. La totalidad de las operaciones está bajo el control del Magistrado que conduce las investigaciones.

El Agente infiltrado del Servicio Nacional de Aduanas Judiciales actúa bajo la responsabilidad de un Oficial de Policía encargado de coordinar la operación; debe haber recibido una formación en el marco del Servicio Interministerial de Asistencia Técnica (SIAT) que centralizará la información producto de las operaciones de infiltración.

El Funcionario infiltrado cuenta con una habilitación otorgada por la Justicia previa autorización del Director de Aduanas; este Funcionario tiene competencia a nivel nacional para hacerse pasar por delincuente ante personas sospechosas de cometer infracciones. Goza en este caso de inmunidad de responsabilidad penal, que sea en calidad de coautor, cómplice o encubridor. Por ende, puede poseer sustancias prohibidas, albergar a personas infractoras, etc.... Esta inmunidad impide toda demanda en su contra por actos reprobables que pudiera cometer dentro del marco de su misión. Cuenta con una identidad falsa ya que su identidad real nunca deberá aparecer durante el proceso.

El informe de actividades del Agente infiltrado lo realiza el Oficial de Policía que supervisa al Agente.

## vi. Vigilancia

### Brasil:

La Copei utiliza, con mucha frecuencia, la técnica de la vigilancia, particularmente con el objetivo de identificar bienes no-declarados por contribuyentes bajo investigación (automóviles, inmuebles, etc. que puedan estar en nombre de terceros), sus contactos con personas o empresas, o eventuales actividades ilícitas en que estén envueltos.

La vigilancia siempre se da en el contexto de una investigación en andamiento. De esta forma, es ejecutada después de su autorización por el jefe de la oficina del Espai donde esté ocurriendo.

Después de cada operación de vigilancia, el agente encargado deberá elaborar un informe denominado R1, donde se describen todos los hechos observados, incidentes ocurridos, incluyendo fotografías o filmaciones obtenidas eventualmente. Este informe pasará a ser parte integrante del antecedente de la investigación.

El manual de normas y procedimientos de la Copei cuenta con una guía de verificaciones mínimas a ser observadas en el planeamiento de vigilancias fijas o móviles, tales como cantidad de personas participando, puntos de observación, equipamientos a ser utilizados, medidas de seguridad, etc.

Así como las demás técnicas operacionales de Inteligencia, la vigilancia es ejecutada dentro de los parámetros de derechos y garantías previstos por la legislación brasileña.

### EEUU:

La IRS-CI conduce 'vigilancias' para coleccionar Inteligencia fiscal. La IRS-CI realiza las vigilancias para todos los propositos de arriba. La IRS-CI incorpora todas las prácticas de arriba para conducir una vigilancia. Antes que una vigilancia pueda ser realizada, un Informe Especial de Investigación (SEAR) debe ser preparado y aprobado por el director experimentado de una oficina de campo. El SEAR debe identificar todos los daños posibles a las futuras vigilancias, quien será envuelto, medidas para contra-vigilancia, como la vigilancia será conducida, i.e. por individuos, medios mecánicos, electrónicos, etc. Al término de una vigilancia, todas las anotaciones deben ser transcritas y anexadas al caso y un informe final debe ser elaborado para discutir el resultado de la vigilancia. Como para las otras técnicas de investigación intrusivas discutidas arriba, las vigilancias apenas son hechas de acuerdo con las leyes estadounidenses de derecho a la privacidad.

## vii. Fotografía y filmación

### Brasil:

La Copei utiliza la fotografía y la filmación como medios para obtener pruebas o indicios de la práctica de ilícitos tributarios, aduaneros o de lavado de dinero. Para esto, sus agentes operacionales son entrenados en la utilización de estos equipamientos. Cada uno de las 10 Espai y 4 Nupei posee

modernos equipamientos de fotografía y filmación, adecuados a la captación de imágenes por medio digital.

Varios de estos equipamientos fueron perfectamente adaptados para registrar imágenes de manera discreta o por control remoto, sin que el agente se exponga a riesgos o tenga su actividad revelada.

La SRF se encuentra actualmente en proceso de adquisición de aeronaves (dos aviones y dos helicópteros). Estas aeronaves ya contarán con equipamientos de filmación integrados, del padrón “FLIR”, que permite el registro de imágenes sin cualquier vibración. Además, el equipamiento estará capacitado para la realización de operaciones nocturnas, pues operará también en el espectro infrarojo. Para facilitar el análisis posterior de las imágenes, como también fortalecer su utilización como evidencia en la instrucción de procesos, estos equipos de filmación contarán con recursos de georeferenciamiento, constando la imagen de su localización en términos de coordenadas geográficas.

El foco principal de la utilización de las aeronaves será la represión al contrabando y al desvío, pudiendo ser así registrados movimientos de mercaderías irregulares, como también su transporte por el territorio nacional, al margen de la legislación aduanera, pudiendo también ser utilizadas para la producción de Inteligencia en investigaciones realizadas por la Copei.

#### **EEUU:**

La IRS-CI saca fotos y realiza filmaciones para coleccionar Inteligencia fiscal. La IRS-CI entrena especialistas y adquiere equipamiento especializado para realizar sus acciones. Todas las fotos sacadas están de acuerdo con las leyes estadounidenses de derecho a la privacidad. Una técnica que la IRS-CI usa para sacar fotos es conocida como cámara fija (pole camera). Puede haber circunstancias en que sea necesario registrar la actividad en un determinado lugar por un largo período de tiempo siendo inviable al agente estar presente sacando fotos. En estos casos, una cámara de video será instalada secretamente en el lugar de manera de vigilar el punto que desea fotografiar.

#### **viii. Busca y Aprehensión**

#### **Brasil:**

En Brasil, el Mandato de Busca y Aprehensión es la autorización judicial, concedida a la autoridad policial u oficial de justicia, para investigar y procurar, seguido de la aprehensión o detención de la persona buscada, motivada por indicio del acontecimiento ilícito.

La administración tributaria federal puede proponer tanto a la autoridad policial, como a la Fiscalía General de la República o al Abogado de la Hacienda Pública que soliciten al Poder Judicial (Juez o Tribunal) la concesión del mandato.

En este caso, las instituciones envueltas en su ejecución podrán actuar en régimen de trabajo conjunto. De ocurrir esto, debe haber una clara definición de la atribución de cada órgano, conforme a sus atribuciones legales.

En la administración tributaria, particularmente en la Copei/SRF, el agente de Inteligencia encargado de coordinar la operación deberá conocer profundamente el desarrollo del caso, pudiendo ser o no aquel que fue responsable por la conducción de la investigación. Deberá ser el responsable, entre otras providencias preparatorias:

- por la definición del equipo que irá a actuar, principalmente, en el área logística y de informática;

- por la elección de los locales que deberán ser previamente reconocidos, evitándose imprevistos y sorpresas en el momento del cumplimiento del mandato;
- por la identificación del tipo de equipamiento, plataforma de hardware, sistema operacional y otros sistemas utilizados en el área de la informática, como también por la localización del centro de procesamiento de datos.
- por el comando de los equipos de agentes de la administración tributaria, designadas para cumplir el mandato, dividiéndolas por áreas.

Los integrantes de cada equipo que participasen de la operación deberán estar conscientes de la sinopsis de la investigación; de la correcta identificación del objetivo del mandato y los objetivos a alcanzar (documentos de interés, bases de datos a ser copiadas, equipamientos a ser aprehendidos, etc); de informaciones adicionales que puedan auxiliar en el transcurrir de la operación. Tales informaciones son repasadas en *briefing* previo a la operación, normalmente horas antes de la misma. Después de la ejecución del mandato, es realizada una reunión de los coordinadores del área con sus respectivos equipos (caso el mandato sea ejecutado simultáneamente en varios locales). En esta, será hecho un relato sobre las actividades realizadas y la entrega del informe de evaluación de cada equipo. Posteriormente, los coordinadores de cada área consolidarán los informes sobre las actividades realizadas en la región o locales bajo su responsabilidad, entregando los informes de evaluación de los equipos al coordinador de la operación.

El cumplimiento de mandatos de busca y aprehensión por parte de la Copei/SRF es siempre efectivado teniendo en vista las determinaciones judiciales previstas en el texto de este documento, como también la urbanidad en el trato con los contribuyentes sospechosos de estas medidas. En lo que se refiere a las evidencias existentes en medios magnéticos diversos, se evita la aprehensión de funcionarios o computadores de cuya operación dependan las actividades económicas de las personas o empresas investigadas. En estos casos, se opta siempre por la copia de estos archivos magnéticos, utilizándose técnicas que garantan la completa identidad de estas copias con los originales, espejamiento (espejamento), por ejemplo.

### Canadá:

Mandatos de busca deben ser ejecutados sin atrasos indebidos. En algunas jurisdicciones, el mandato de busca puede tener un plazo predeterminado ( 15 días, por ejemplo) durante el cual deberá ser ejecutado. Planeamiento adecuado irá a garantizar que el tiempo predeterminado sea apropiado, considerando, inclusive, imprevistos como el hecho de que el sospechoso esté viajando de vacaciones.

La ejecución de un mandato de busca es una cuestión muy seria que debe ser planeada cuidadosamente. Los siguientes puntos deben ser considerados en el proceso de planeamiento:

- Un planeamiento inicial de los lugares de busca debe ser hecho siempre que sea posible;
- El investigador encargado del caso debe ser responsable por el planeamiento general de la busca y del éxito de su ejecución. Un investigador experimentado por locales específicos debe ser responsable de liderar un equipo de busca e irá a responder a las cuestiones de los miembros del equipo y de personas consideradas en el planeamiento;
- Un memorándum explicativo deberá ser preparado por el investigador encargado del caso estableciendo, entre otras cosas, la fecha de la realización de la busca, hora de entrada, la dirección de cada uno de los locales específicos, los nombres de los oficiales y sus respectivas locales específicos de busca, detalles de los registros a ser tomados y cualquier otra información que pueda ser útil;

- El investigador encargado deberá estimar el volumen de registros que él espera aprehender de forma que él pueda providenciar transporte y espacio de almacenamiento adecuado, como también cajas y cosas del tipo;
- Rótulos de las cajas deben ser preparados;
- Una copia firmada del mandato de busca, junto a una copia del planeamiento inicial, el memorándum explicativo preparado por el investigador encargado del caso, rótulos, adhesivos y tarjetas comerciales del investigador encargado deben ser dados al líder del equipo de busca.
- Un equipo de busca será formado de tantos oficiales cuanto fuesen necesarios para la realización rápida y eficiente del trabajo. Por lo menos una investigadora mujer deberá ser incluida, donde sea más adecuado, especialmente en lugares residenciales;
- Un oficial experimentado deberá permanecer en la oficina para actuar como un coordinador de busca. Los líderes del equipo de busca deben informar al coordinador de la entrada y conclusión en cada locación de busca e indicar si las evidencias esperadas fuesen encontradas y obtenidas;
- Generalmente, todos los lugares-escogidos de busca deben ser investigados simultáneamente. Esto evita el riesgo de la destrucción de registros en un lugar una vez que fue hecha una busca en otro.

Antes de la busca, una reunión con todos los participantes debe ser hecha.. Esta reunión debe ser hecha lo más próximo posible de la fecha de la busca, preferencialmente, un día antes. Los oficiales serán designados a sus respectivos equipos de busca y cualquier instrucción necesaria, como transporte a los locales específicos, deberán ser dadas.

#### EEUU:

En los Estados Unidos, el mandato de búsqueda y retención constituye un método valioso usado por las autoridades para obtener datos que han sido negados. A la División de Investigación Penal del IRS le ha sido otorgada autoridad legal para ejecutar el mandato de búsqueda y retención en el transcurso de investigaciones tributarias penales. No obstante, en vista de que la Constitución de los Estados Unidos ofrece protección contra las búsquedas e incautaciones irrazonables, se observan protocolos estrictos para garantizar que los mandatos de búsqueda y retención sean consecuentes con las leyes y seguridad estadounidenses.

Debido a todos estos aspectos, el mandato de búsqueda y retención se utiliza con gran discreción y restricción. Todas las demás herramientas investigativas tales como búsqueda de sobres y envolturas de correo, vigilancia, informantes, retiro de materiales de la basura, etc., son consideradas antes de decidir que se requiere un mandato de búsqueda y retención para lograr pruebas. El IRS-CI consulta tanto con sus abogados como los abogados del Departamento de Justicia antes de evaluar si la situación amerita un mandato de búsqueda y retención.

Una vez decidido el mandato de búsqueda y retención, el IRS-CI aplica los siguientes pasos:

- a. Preparar la solicitud del mandato de búsqueda y retención
- b. Obtener la aprobación de un Magistrado estadounidense
- c. Planificar la acción de aplicación de la ley
- d. Ejecutar el mandato de búsqueda y retención y conservar la evidencia
- e. Dar seguimiento a los procedimientos aplicables con posterioridad a la operación.

## A. Preparación de la Solicitud del Mandato de Búsqueda y Retención

En los Estados Unidos, el agente especial debe preparar una declaración jurada respecto al mandato de búsqueda y retención que demuestre que existe causa probable de que se haya cometido un delito tributario penal y de que en el sitio en que se desea realizar la búsqueda se encuentran artículos relacionados con el delito. Las pruebas requeridas para demostrar causa probable usualmente se recopilan a través de otros métodos a fin de obtener datos negados tales como informantes, vigilancias, operaciones encubiertas, monitoreos consensuales, etc.

## B. Obtención de la Aprobación de un Magistrado estadounidense para llevar a cabo una Búsqueda y Retención

Una vez terminada la declaración jurada, la misma es revisada tanto por los abogados del IRS como el Departamento de Justicia para asegurarse de que reúne todos los criterios a fin de probar que existe suficiente causa probable de que se ha cometido un delito y que en el sitio en el cual se solicita realizar la búsqueda hay evidencia de dicho delito. Luego se le solicita al agente especial que comparezca ante un Magistrado estadounidense para que declare bajo juramento que la información contenida en la declaración jurada es verdadera y precisa. Una vez que el Magistrado otorgue el mandato de búsqueda y retención, el agente procede con la planificación y ejecución del mandato de búsqueda y retención.

## C. Planificar la Acción de Aplicación de la Ley

En vista de que la ejecución de un mandato de búsqueda y retención puede constituir una operación altamente riesgosa, el IRS-CI lleva a cabo una extensa planificación y trabajo previos para garantizar una operación segura y eficiente. Los siguientes documentos de planificación son utilizados en cada mandato de búsqueda y retención:

- Formulario de Revisión de Acción de Aplicación de la Ley
- Guía de Evaluación de Riesgo
- Guía de Verificación del Mandato de Búsqueda y Riesgo
- Plan del Mandato de Búsqueda y Riesgo

El Formulario de Revisión de Acción de Aplicación de la Ley resume el tipo de acción de aplicación a ser realizada, tal como el mandato de búsqueda y retención, el nivel de riesgo involucrado con la acción: alto, medio o bajo y provee los antecedentes respecto a la razón por la que se requiere un mandato de búsqueda y retención para obtener los datos negados. El formulario debe ser aprobado por el Agente Especial a cargo de la oficina.

La Guía de Evaluación de Riesgo es una lista de verificación que ayuda al agente especial a determinar el nivel de riesgo al ejecutar la acción: alto, mediano o bajo. Los aspectos incluidos en la lista de verificación incluyen:

- ¿Existen antecedentes criminales en lo que respecta al objetivo de la búsqueda?
- ¿Se conoce si el objetivo de la búsqueda dispone de armas?
- ¿Cabe la posibilidad de que hayan otras personas en el sitio de búsqueda, tal como niños?
- ¿Qué tipo de edificio será sometido a la búsqueda?

La Lista de Verificación del Mandato de Búsqueda y Retención es un resumen de todos los pasos que debe seguir el agente especial para prepararse a fin de llevar a cabo la misma. Las áreas claves en la lista de verificación son:



- Recopilación de Inteligencia previo a la Operación (Recopilar antecedentes personales y penales del sujeto y sus asociados incluyendo fotografías, observar el modo de operaciones, hábitos y probables respuestas a la búsqueda y retención.)
- Análisis del Sitio (Tipo de edificio, vecindario, fotografías de la estructura, áreas de estacionamiento para organizarse, facilidad médica más cercana, preparación de mapas, hay menores de edad en el área, es decir, en el edificio o una escuela cercana.)
- Personal (Cuántas personas deben participar, qué papeles desempeñarán, quién estará a cargo, se debe solicitar asistencia a las autoridades locales.)
- Equipos (chaleco blindado, tipos de armas, herramientas para el ingreso, equipo forense computarizado, fotocopidora, botiquín de primeros auxilios, equipo de alumbrado, equipo de incursión para documentar las pruebas recopiladas.)
- Comunicaciones (Probar todos los radios y frecuencias, si hay puntos sin señal de radio en el área de búsqueda, señales de llamadas a ser usadas, números telefónicos de la policía, hospital y otro personal de emergencia.)
- Sesión informativa previa a la operación (preparar y revisar el plan escrito, reunión con todo el personal participante para revisar todos los aspectos de la búsqueda, discutir los aspectos de Inteligencia, realizar un ensayo, si se requiere)
- Revisión con posterioridad a la Operación (reunión de todo el personal de la división para discutir la actividad y proveer retroalimentación a fin de mejorar las operaciones en el futuro.)

El Plan de Búsqueda y Retención describe por escrito todos los aspectos sobre cómo se llevará a cabo el mandato, enfocando las áreas que aparecen en la Lista de Verificación de Búsqueda y Retención.

#### D. Ejecución del mandato de búsqueda y retención y conservación de las pruebas

Al ingresar, se aseguran las instalaciones y se lee el mandato de búsqueda y retención a quienquiera que esté en control de las instalaciones. Los agentes especiales asignados toman fotografías o graban en video cada ubicación del lugar para identificar la condición de las instalaciones al ingresar y contribuir a identificar la ubicación de las pruebas incautadas. Luego se hace un bosquejo de las instalaciones y se rotulan los cuartos.

Se utiliza el Programa de Inventario Computarizado de la División de Búsqueda y Retención del CI para registrar todos los documentos y otras pruebas decomisadas conforme al mandato. Todas las pruebas decomisadas también son rotuladas con un marbete de prueba de la División de Investigación Penal del IRS, y luego se prepara un formulario sobre la cadena de custodio.

Cuando hay un computador en el lugar durante la ejecución del mandato de búsqueda y retención se considera lo siguiente:

- Conservar la cadena de custodio e integridad de la prueba. Software de destrucción pre-programado que puede alterar y eliminar datos. Determinar dónde está siendo decomisada la información: un computador personal local, un computador de red, o un computador ubicado fuera de Estados Unidos. Generalmente, no decomise pruebas electrónicas ubicadas fuera de Estados Unidos.
- Documente y fotografíe el área completamente. Fotografíe los componentes de las computadoras y las conexiones de cable.
- Si la computadora debe ser removida del sitio para llevar a cabo la búsqueda y retención.

Al concluir el mandato de búsqueda y retención, se proporciona una copia del inventario de los artículos decomisados al sujeto o individuo encargado de las instalaciones.

#### E. Seguimiento de los procedimientos aplicables con posterioridad a la operación

Los agentes especiales del IRS-CI preparan un Formulario Resumen Posterior a la Operación de Aplicación de la Ley que sintetiza la acción de ejecución de la ley, incluyendo quienes participaron, sus papeles en la operación, los individuos que se encontraban en el lugar del mandato de búsqueda y retención, método de ingreso, descripción de las instalaciones al entrar y al salir, fotografías/videos de las instalaciones, descripción de cualquier fuerza requerida para cumplir con el mandato de búsqueda y retención, las pruebas encontradas, incluyendo contrabando y armas, a quien se le proporcionó copia del mandato de búsqueda y retención y copia del inventario de los artículos confiscados al concluir el mandato de búsqueda y retención. Luego se realiza una evaluación respecto a cómo se podría haber realizado la búsqueda y retención de manera más efectiva.

#### **b. Metodología de producción del conocimiento**

##### **Brasil:**

De acuerdo a la metodología utilizada por la Copei, la primera etapa de los trabajos de Inteligencia fiscal es la pesquisa, o sea, la colecta de datos e informaciones disponibles en fuentes accesibles, posibilitando al analista formalizar una primera interpretación del problema y proponer acciones subsecuentes.

Después de estos procedimientos, siendo considerados relevantes y consistentes los indicios, es autorizada por la Copei la abertura del caso: se inicia entonces la investigación propiamente dicha, con la finalidad de producir conocimiento de Inteligencia para subsidiar futuras acciones fiscales de las demás unidades de la SRF, inclusive en lo que toca a los aspectos criminales eventualmente detectados.

La investigación obedece a las siguientes fases:

##### **a) Planeamiento**

En esta fase, el trabajo a ser desarrollado en el Espei o Nupei es estimado por el agente, con vistas a alcanzar el fin deseado de la manera más eficiente y económica, siempre que esté esta actividad en los principios básicos de la actividad de Inteligencia.

Todos los aspectos desarrollados en el planeamiento deberán constar en la elaboración del documento denominado Proyecto Inicial (*Projeto Inicial*) - PI, que es obligatorio para la aprobación por la Copei y formalización del inicio de la investigación a nivel de Espei/Nupei.

En este documento, serán explicitados el asunto, el alcance del asunto en el tiempo, el usuario del conocimiento, la finalidad del conocimiento, el plazo previsto para la ejecución, las informaciones esenciales ya conocidas además de las informaciones que se pretenden obtener. Serán también previstos los medios necesarios, tales como número de agentes envueltos, necesidad de vehículos, alquiler de inmuebles, pago de informantes, utilización de instrumentos específicos, etc.

Es importante que conste también en el PI si habrá necesidad de auxilio de otras oficinas regionales o núcleos de la Copei, como también contactos con otros órganos estatales, tales como la Fiscalía General de la República, fuerzas policiales, o la Justicia.

##### **b) Reunión**

Después de la aprobación del PI, por la Copei, el agente encargado en el Espei o Nupei inicia la fase en la cual todos los datos o conocimientos referentes a una investigación son colectados y obtenidos. En el sistema de la Inteligencia fiscal de la SRF, son utilizados los siguientes instrumentos en esta fase:

- Colecta – se destina a la obtención exhaustiva de los datos disponibles en fuentes accesibles, en la cual no hay necesidad de utilización de técnicas operacionales especializadas.
- Busca - actividad no-ostensiva que garantiza la obtención del dato negado, en la cual son utilizadas técnicas operacionales especializadas de Inteligencia.
- Diligencia - garantiza la obtención oficial del dato disponible, junto al contribuyente, por medio de su intimación para el fornecimiento de informaciones o documentos que la legislación tributaria permita el acceso por parte de agentes de la administración tributaria.

En la fase de la reunión, las oficinas regionales (Espei) o sus núcleos (Nupei) de la Copei realizan, en sus respectivas jurisdicciones, las acciones especializadas necesarias de pesquisa e investigación que serán documentadas en informes denominados R1. De otra forma, cada Espei/Nupei podrá, si fuese el caso, solicitar a las demás oficinas regionales las informaciones o conocimientos necesarios para su actividad. En este caso, la oficina solicitante, con el conocimiento de la Copei, deberá formalizar el pedido a la oficina que irá a ejecutar el trabajo. Esta formalización se da por medio de documentos internos denominados pedidos de colecta, de busca y de diligencia. Tanto estos pedidos, como sus respuestas, circularán por el sistema intranet de la Copei - el Sispei, donde son elaborados, expedidos, evaluados, aprobados y respondidos.

#### c) Análisis y Síntesis

Etapa en la cual los conocimientos y datos reunidos, tanto a través de la colecta, como por la busca o por diligencias son debidamente evaluados, buscando llegar a un estado de certeza o de opinión con base en los conocimientos obtenidos sobre prácticas de ilícitos tributarios, aduaneros o de lavado de dinero.

Con fines de asesoramiento de la alta administración de la SRF, si los conocimientos de Inteligencia obtenidos revelasen tendencias cuanto a procedimientos futuros de planeamiento tributario de otros contribuyentes o segmentos económicos, el análisis y síntesis servirán para alcanzar también esta opinión referente a la necesidad de alteraciones o perfeccionamientos en la legislación tributaria o criminal.

#### d) Interpretación y conclusión

Después de la elaboración del informe, en el formato que sea el más adecuado al tipo de conocimiento producido, es prevista su revisión por la jefatura inmediata, en el propio Espei o Nupei de la localización del agente encargado por las investigaciones.

Siendo el informe aprobado integralmente a nivel regional, sigue para la revisión por la Copei, donde pasará por el juzgamiento de los analistas de la División de Investigación – Divin. Existiendo la necesidad de perfeccionamientos o alteraciones, el informe regresa a la repartición que le dió origen, donde el agente encargado de las investigaciones evaluará las sugerencias de alteraciones. En estas revisiones son verificados aspectos de redacción, de coherencia en la escrita, como también es evaluada la calidad y suficiencia probatoria de las investigaciones realizadas.

En el sentido de perfeccionar esta fase de producción del conocimiento, donde son necesarios recursos de redacción que permitan transmitir el resultado de las investigaciones, como también expresar el estado de opinión del analista, la Copei elaboró y tiene aplicado a sus analistas de información y

agentes operacionales un entrenamiento específico sobre técnicas de redacción de informes de Inteligencia fiscal. Estas técnicas son enfocadas para privilegiar la clareza en la exposición y la padronización de estos informes.

e) Difusión.

La difusión normalmente ocurre con la transmisión del Informe de Pesquisa e Investigación (*Relatório de Pesquisa e Investigação*) – RPI, del Informe Especial (*Relatório Especial*) – RE, o de los informes elaborados, después de su aprobación por la Copei.

En la difusión del conocimiento, la Copei tiene la preocupación en establecer el grado de sigilo necesario, así como el medio de comunicación a ser utilizado. Así, según el principio de compartimento, los informes son difundidos sólo para aquellos con necesidad de conocerlos. O sea, serán destinatarios de los conocimientos de Inteligencia apenas los sectores de la SRF que, según recomendaciones constantes de ítem propio de estos informes, deban tomar alguna providencia, o los órganos estatales con poderes y autorización legal para conocimiento de estas informaciones sigilosas (Fiscalía General de la República y Justicia, principalmente).

Además de esto, los relatos e informes aprobados permanecen archivados en el Sispei, para futuras consultas. Los documentos originales, que formen anexos o apéndices de estos relatos, permanecen archivados en el Espei o Nupei que produjo la información. Así, siendo estas pruebas o evidencias necesarias en el curso de procedimientos administrativos o procesos judiciales, podrán ser solicitadas específicamente. Esto contribuye para disminuir los riesgos referentes al extravío o destrucción de documentos probatorios esenciales.

## EEUU:

La metodología de colecta de Inteligencia en los EEUU es consistente con los pasos listados en este capítulo.

**Planeamiento** – Antes que cualquier investigación sea iniciada, una reunión de planeamiento es realizada entre el agente y su supervisor para elaborar un plan de acción para la investigación. Ellos revisan los principios de los objetivos, seguridad, control, imparcialidad y simplicidad durante la sesión de planeamiento. Ellos establecen un cronograma para el cumplimiento de las diferentes etapas de la investigación que ellos concuerden ser necesarias para coleccionar la información necesaria para comprobar o refutar la supuesta actividad criminal del sospechoso. Esta sección de planeamiento debe constar en un informe. El informe, por su parte, debe ser actualizado cada cuatro meses hasta el fin de la investigación. Cambios pueden ser hechos periódicamente al plan de acción siempre que nueva Inteligencia fuese coleccionada.

**Colecta** – El verdadero trabajo de investigación es la colecta de evidencias. Esto es hecho de acuerdo con el plan de acción preparado por el supervisor y el agente de investigación. Todas las fuentes legales de información están disponibles para el agente de investigación coleccionar evidencias. Éste informa al supervisor de los principales pasos dados en la colecta de las evidencias para garantizar que todo esté sucediendo como estaba previsto.

**Análisis y Síntesis** – Mientras el agente colecciona evidencias, él y su supervisor las analizan y sintetizan constantemente para determinar si los pasos planeados deben ser revisados.

**Interpretación** – El agente y su director deben discutir periódicamente los resultados de la colecta, análisis y síntesis hasta el momento para evaluar si evidencias suficientes ya fueron colectadas para la solicitud de un proceso criminal o si la investigación debe ser interrumpida. La IRS-CI intenta interpretar los resultados obtenidos tan pronto como sea posible para evitar el desperdicio de recursos y una injusta invasión en la privacidad del sospechoso.

**Distribución** – Una vez que la investigación es completada, ella es relatada y encaminada a las debidas partes para análisis de la eficiencia y suficiencia legal. Es, entonces, pasada para otras partes responsables por determinar si el informe final de la investigación deberá ser encaminado para la abertura de proceso criminal, usado para la formulación de políticas tributarias o entrenamiento. Toda la información pertinente de una investigación es pasada para un banco de datos central para referencia futura.

## i. Planeamiento

### Francia:

La gestión de los Servicios dentro del Ministerio de Economía, Finanzas e Industria (MINEFI) se basa en el Contrato de Rendimiento. Este contrato trienal se desarrolla en todos los niveles de la Jerarquía y se inscribe dentro del marco de un respeto de las misiones, generando así aumentos de productividad y eficacia.

El actual Contrato de la Dirección General de Impuestos cubre el periodo 2003/2005 y comprende 3 Capítulos:

- La DGI en movimiento:

- 1-Convertirse en una Administración de Servicios modelo
- 2-Garantizar la igualdad de los Ciudadanos ante el Impuesto
- 3-Hacer que el cambio sea positivo para todo el conjunto de la DGI
- 4-Incrementar los niveles de productividad

- Las palancas de cambio:

- 5-Abrir más la DGI hacia el exterior
- 6-Reforzar el apoyo de la Administración Central a favor de la Red

- Los recursos:

- 7-Compartir las ganancias y asegurar la visibilidad de los recursos
- 8-Hacer que la DGI se interese en sus resultados

El Contrato es a la vez un objetivo por alcanzar y una garantía de recursos otorgada por el Ministro a su Administración para llegar a dicho objetivo.

El contrato actual se firmó el 15/04/2003 entre el Director General de Impuestos y el Ministro de Economía, Finanzas e Industria. El Director General lo trasladó a los 9 Delegados Interregionales que lo representan. A su vez, los Delegados lo adaptaron junto a las Direcciones de los Servicios Tributarios (de competencia a nivel departamental) y establecieron un Plan Interregional de Control Fiscal. Los Directores de Servicios Tributarios establecen un Contrato de Objetivo con cada uno de los Jefes de Servicio con miras a cumplir el Contrato de Rendimiento.

Se contempla entre el Ministro y el Director General la posibilidad de una asignación adicional de recursos financieros en caso de ir más allá de los objetivos fijados ; estos recursos no pueden asignarse

a incrementos de remuneraciones sino que deben dedicarse al mejoramiento de las condiciones laborales (material informático, equipo de oficina más ergonómico).

Como toda actividad administrativa, la Inteligencia fiscal debe organizarse dentro del marco de un plan de acción.

El mismo debe ser por lo menos anual. Podría, como es la práctica en Francia, organizarse en el marco de un contrato de rendimiento de 3 años que brinda una visión de los recursos financieros y humanos que se asignarán al Servicio. Como contrapartida, existe un compromiso en torno a resultados por alcanzar (medidos con indicadores) que se relacionan con la duración del contrato.

En materia de Inteligencia fiscal, los aspectos medidos se refieren en especial a:

- la capacidad de los Servicios para proveer el control fiscal (producción)
- la calidad de los casos propuestos (referente a las tasas de las penalidades aplicadas, las rectificaciones de carácter internacional)
- el monto total de impuestos notificados por caso
- la ejemplaridad de la acción del Servicio (% de casos que conducen a demandas judiciales)

Todos los elementos necesarios para este monitoreo corresponden al software ALPAGE que permite darle seguimiento al proceso de un control fiscal desde la propuesta de control hasta el cobro.

El plan de acción lo propone el Jefe de Servicio quien define los objetivos específicos que pretende asignar al Servicio (acciones dirigidas a sectores socio profesionales específicos, por ejemplo) al igual que el desarrollo de la actividad global del Servicio (métodos que se deben utilizar, etc.). Se discute con la jerarquía y es objeto de un balance cada trimestre. Los indicadores y su estado de desarrollo con respecto a la meta establecida se pueden consultar en acceso directo al nivel local, regional o nacional y evolucionan cada trimestre (red Intranet protegida)

## **ii. Reunión**

No fueron presentadas mejores prácticas específicas para este ítem.

## **iii. Análisis y Síntese**

No fueron presentadas las mejores prácticas específicas para este ítem.

## **iv. Interpretación**

No fueron presentadas las mejores prácticas específicas para este ítem.

## **v. Difusión**

No fueron presentadas las mejores prácticas específicas para este ítem.

## **VI.8. Resultados y Productos de Inteligencia fiscal**

### **Brasil:**

El producto de los trabajos de Inteligencia fiscal normalmente queda registrado en informes de investigación, a ser encaminados para los sectores competentes de la SRF. Tales sectores podrán ser tanto el área de fiscalización de tributos internos (impuesto sobre la renta, sobre productos industrializados, etc) como aduanera. Estos sectores es que, con base en estos relatos de Inteligencia, ejecutarán la fiscalización de los contribuyentes indicados.

Además, estos informes de Inteligencia son focalizados también en la investigación de evidencias referentes a conductas criminales, permitiendo, si fuese el caso, que la representación penal a ser encaminada a la Fiscalía General de la República sea lo suficientemente sólida para contribuir para la condenación del contribuyente al final del proceso judicial.

Eventualmente, el resultado de las investigaciones de la Copei demanda la notificación inmediata de la Fiscalía General de la República, siendo que, en estos casos, el informe de la pesquisa e investigación es encaminado directamente a este órgano. Esto se da, notadamente, en los casos de ilícitos donde es esencial la solicitud del mandato judicial para investigaciones más profundas por parte del órgano policial, poseedor, por ejemplo, de competencia exclusiva para ejecutar interceptación de comunicaciones.

Los conocimientos de Inteligencia producidos por la Copei son:

### **Informe**

Se trata del relato sobre el hecho o situación de conocimiento de determinado órgano, a partir de actividades propias o de terceros, pudiendo ser autónomo o asociado a un caso o denuncia. El Informe no es firmado, debiendo ser transmitido, con clasificación sigilosa, a los que precisan saber sobre el asunto, que quedan también responsables en preservar su sigilo. La circulación del Informe es restricta a la SRF y a otros órganos de Inteligencia.

En el Informe no cabe la manifestación de juicio de valor sobre los hechos descriptos, ni tampoco sugerencias dirigidas a los usuarios del conocimiento. No se deben describir aquí las técnicas, medios y los recursos utilizados.

El Informe también debe ser utilizado para responder a pedidos realizados entre unidades regionales de la Copei. Podrá también ser usado para la difusión de conocimientos oriundos de investigaciones que, a pesar de no haber tenido un resultado muy relevante, posean informaciones que deban ser divulgadas.

### **Informe de Pesquisa e Investigación (*Relatório de Pesquisa e Investigação* - RPI)**

Se trata de un informe divulgado, con clasificación de sigilo, como resultado de actividad de pesquisa e investigación, debiendo ser firmado obligatoriamente por el encargado de la investigación y por el jefe de la unidad, y opcionalmente por los demás agentes envueltos en el caso. Podrá ser final o parcial.

### **Informe Especial (*Relatório Especial* - RE)**

Se trata de un relato sigiloso, elaborado como resultado de actividad de pesquisa e investigación cuando, en razón de la peligrosidad del objeto de interés o de la sensibilidad materia tratada, pueda colocar en riesgo la integridad física de los agentes investigadores. Su divulgación debe ser hecha siempre con bastante criterio, pudiendo, en casos excepcionales, ser encaminado a órganos externos.

Este informe no contendrá la identificación de los funcionarios que lo elaboraron, siendo autenticado por medio de sello padronizado y rúbrica del jefe de la unidad en todas las páginas del cuerpo del RE.

### **Informe de Pesquisa (*Relatório de Pesquisa* - RP)**

Se trata de un informe divulgado, con clasificación de sigilo, como resultado de actividad de pesquisa, en el tratamiento de denuncias encaminadas a las unidades del Sistema de Pesquisa e Investigación. Tiene por objetivo presentar las informaciones y conclusiones del análisis de la

denuncia de una forma más concatenada, elucidativa y didáctica. Debe ser firmado obligatoriamente por el responsable por la denuncia y por el Jefe de la unidad.

### **Chile:**

Una buena práctica como resultado y producto de la Inteligencia fiscal es:

#### Producto

- Generación de un plan anual de fiscalización. En este se debe informar los planes que se realizarán en el año indicando:
  - Unidad de la administración tributaria encargada de ejecutar el plan
  - Objetivos
  - Sector económico
  - Impuestos a controlar
  - Figura de evasión/elusión a fiscalizar
  - Metodología de trabajo a utilizar
  - Tiempo de duración del plan

#### Resultado

- Mantención de una base de datos relacionada con los planes de fiscalización, esta informará sobre el resultado de la fiscalización indicando:
  - La figura de evasión/elusión fiscalizada
  - Los contribuyentes fiscalizados
  - El sector económico fiscalizado
  - El impuesto fiscalizado
  - El rendimiento obtenido

### **EEUU:**

Los principales resultados de Inteligencia fiscal en los EEUU son los siguientes:

- La identificación de posibles violaciones tributarias criminosas y subsecuente investigación de las entidades sospechosas;
- La identificación de posibles violaciones tributarias no-criminosas y subsecuente auditoría de las entidades sospechosas;
- Fornecer orientación a asesores fiscales experimentados, incluyendo los equipos do Tesoro, Congreso, y Presidencial que confrontan con cuestiones tributarias.

Estos resultados son presentados para sus respectivos superiores en varios formatos. En el caso de Inteligencia fiscal usada para identificación de posibles violaciones tributarias criminosas, el formato conocido es el encaminamiento (referral). Un encaminamiento puede venir en diferentes formatos dependiendo de la fuente de Inteligencia de la IRS. Un Encaminamiento de Relato de Información (Information Report Referral – copia anexa fornecida como un ejemplo) es la principal forma usada por la IRS-CI cuando la Inteligencia es de origen pública, incluyendo los informantes. El Encaminamiento de Relato de Información es un formulario padronizado que fornece información identificadora pertinente del sospechoso y la acusación. Otro formulario similar es el Encaminamiento Criminal (Criminal Referral), que es preparado por las Funciones de Examinación de la IRS (IRS Examination Functions) con base en auditorías y otras actividades de investigación. Estos informes son encaminados tanto para nuestras oficinas de campo o a los LDCs. Analistas de la información o



agentes operacionales conducen colecta de Inteligencia no-investigativa y analizan los encaminamientos para corroborar o refutar la acusación. Un informe escrito es preparado para recomendar si una investigación criminal formal debe ser abierta o si el encaminamiento debe ser enviado a las Funciones de Examinación de la IRS. La CI también puede enviar Inteligencia para las Funciones de Examinación de la IRS cuando sus investigaciones formales no indicasen intención criminal por parte del sospechoso.

En la sede de la IRS, funcionarios experimentados (conocidos como analistas experimentados - senior analysts) son solicitados para realizar colecta de Inteligencia y producir relatorios. El trabajo puede ser tanto proactivo o reactivo. Estos funcionarios son designados a las Funciones de Examinación de la IRS y a la CI. Ellos colectan Inteligencia de varias fuentes dentro y fuera de la IRS para producir evaluaciones (informes de Inteligencia) sobre varias cuestiones de políticas tributarias consideradas. Estos analistas examinan datos históricos para prever futuras acciones con base en la política tributaria actual o en cambios propuestos al mismo. Los analistas también usan esta información para identificar nuevos esquemas criminosos y ayudan la agencia a adaptarse para investigar estos nuevos esquemas. Los analistas irán, por lo tanto, a preparar nuevas políticas y procedimientos que serán enviados a los agentes de campo. Los analistas también deberán preparar cursos de entrenamiento para ayudar a los agentes de campo a comprender los nuevos esquemas rápidamente. Esta información puede ser compartida con representantes de países extranjeros en foros multinacionales como CIAT o OECD.

#### Francia:

Ver anexos, propuesta de fiscalización y documento de transmisión de información entre administraciones tributarias y aduaneras.

Durante sus actividades, los Funcionarios de Inteligencia fiscal pueden llegar a observar hechos, no reprobables desde un punto de vista fiscal, pero que constituyen delito. El Artículo 40 del Código de Procedimiento Penal obliga a **todo Funcionario** a informar inmediatamente de ello a la Justicia.

#### Artículo 40

(Ley nº 85-1407 de 30 de diciembre de 1985 Artículos 1 y 94 Gaceta Oficial del 31 de diciembre de 1985 en vigor el 1ro de febrero de 1986)

(Ley nº 98-468 del 17 de junio de 1998 Artículo 27 Gaceta Oficial del 18 de junio de 1998)

(Ley nº 2004-204 del 9 de marzo de 2004 Artículo 74 Gaceta Oficial del 10 de marzo de 2004)

El Procurador de la República recibe las demandas y denuncias y evalúa el trato que se les debe dar conforme a lo dispuesto en el Artículo 40-1.

Toda autoridad constituida, todo Agente Público o Funcionario que, en cumplimiento de sus funciones, se entera de un crimen o delito, tiene la obligación de avisar, sin demora, al Procurador de la República y transmitir a este magistrado todos los datos, informes y actas relacionados con el mismo.

Ver ejemplo de documento de transmisión de información al Procurador de la Republica en anexo.

#### VI.9. Principios éticos y morales de la actividad de Inteligencia fiscal.

#### Brasil:

Todos los funcionarios públicos del Poder Ejecutivo del Brasil (donde se incluyen los de la Administración Tributaria Federal y de su Inteligencia fiscal) se encuentran vinculados al Código de Ética Profesional aprobado por el Decreto Presidencial 1.171, de 22/06/1994. Este código prevé las llamadas “Reglas Deontológicas”, los principales deberes del funcionario público, sus limitaciones y crea “Comisiones de Ética” en todos los órganos y entidades de la Administración Pública Federal directa, indirecta, autárquica y fundacional, como también en cualquier órgano que ejerza atribuciones delegadas por el Poder Público.

Además de esto, en el sentido de promover la conscientización de sus funcionarios para la importancia de la actividad por ellos desarrollada y sobre los cuidados que deben reservar en el desarrollo de sus tareas, como también para estimular la creación y mantención de una mentalidad de seguridad entre los funcionarios de la administración tributaria, en particular de aquellos en servicio en el órgano de Inteligencia fiscal, fue elaborado por la SRF el “Manual de Seguridad Institucional”. Este Manual de Seguridad Institucional de la SRF fue instituido por la Norma SRF n ° 1.700 de 12 de diciembre de 2003.

El Manual presenta reglas y recomendaciones que estimula el cuerpo funcional de la SRF en relación a los riesgos consecuentes de acciones o intereses externos e internos contra la institución y sus funcionarios y resalta la necesidad de resguardar conocimientos y datos protegidos por el sigilo fiscal. Siendo así, la protección institucional se traduce en la conscientización de sus funcionarios sobre la importancia de la actividad por ellos desarrollada y en los cuidados que deben reservar, tanto en el desarrollo de sus tareas, cuanto en la seguridad de los objetos físicos, informatizados o cognitivos a que tienen acceso.

El Manual es destinado a todos los funcionarios de la SRF que, además del cumplimiento de los deberes impuestos en el ordenamiento legal y por estar envueltos en la actividad de recaudar parte de la renta de los contribuyentes, deberán seguir una estricta ética. Esta ética privilegia cuidados adicionales en el trato de los intereses del estado, en la preservación del sigilo de datos tributarios de los contribuyentes, en la postura profesional y en la discreción necesaria en el desempeño de su función.

Garantizando el fortalecimiento institucional de la organización, por medio del perfeccionamiento y actualización permanente de los procedimientos y de las recomendaciones normativas, particularmente en lo que dice sobre el resguardo del sigilo fiscal y de sus funcionarios, fue constituido (septiembre/2003) un grupo de trabajo, compuesto por representantes de las Coordinaciones de la SRF, con la finalidad de elaborar el Manual de Seguridad Institucional de la SRF.

En diciembre de 2003 el Manual fue concluido y aprobado y desde entonces viene siendo realizada una segunda etapa, la cual es, la ejecución de la fase de implantación de los mecanismos de difusión del Manual. Esta viene dándose por medio de campañas en la intranet con películas e historias ejemplificativas, utilizándose personajes creados específicamente para representar varios tipos de funcionarios, además de la distribución de calendarios y señaladores de páginas con recomendaciones constantes del manual. Esta difusión tendrá un carácter permanente, o sea, será una tarea continua en el ámbito de la SRF.

## EEUU:

Debido a la extrema sensibilidad de la información producida por la Inteligencia fiscal y el poder inherente al agente de investigación en el cumplimiento de sus obligaciones, la IRS considera el comportamiento ético y moral como el principal criterio en la selección de un funcionario. Los EEUU aprobaron varias leyes para asegurar que el comportamiento ético y moral de sus funcionarios y de la agencia como un todo sean preservados. Estas leyes también gobiernan de forma que la Inteligencia fiscal puede ser legalmente usada por los funcionarios de la IRS y otras partes que pueden recibir Inteligencia fiscal de la IRS en concordancia con las leyes. La IRS ha promulgado un código de ética que incorpora políticas y procedimientos que implementan estas leyes. Si el funcionario es

considerado culpado, él podrá ser temporariamente suspendido, expulsado, multado o setenciado a prisión, de acuerdo con la gravedad de la violación.

Verificación de antecedentes son realizados antes de la contratación de funcionarios para asegurar que ellos son de la más alta integridad. Dependiendo del tipo de actividad de Inteligencia fiscal en que el funcionario puede venir a ser empleado, verificaciones de antecedentes adicionales podrán ser hechas a lo largo de su carrera. Para la realización de Inteligencia fiscal criminal, una verificación de antecedentes es hecha cada 5 años.

Todos los funcionarios son entrenados en las leyes, políticas y procedimientos sobre cuestiones éticas y morales al ser contratados. Además de esto, un curso de reciclaje anual es administrado a todos los funcionarios.

Una de las mayores preocupaciones de los EEUU ha sido la cuestión del uso por parte de políticos de la Inteligencia fiscal para el beneficio propio. Para minimizar este problema, apenas el jefe de la IRS, el Delegado, es un cargo de indicación política. los demás funcionarios son contratados según el proceso de los funcionarios civiles (civil servant process) y no pueden ser expulsados cuando ocurre un cambio política en los EEUU. Así, los empleados son protegidos de amenazas de expulsión caso no revelen Inteligencia fiscal a políticos que no estén autorizados a recibirla. Para reducir los riesgos de corrupción, los funcionarios de la IRS son bien pagos y reciben generosos beneficios adicionales.

El gobierno de los EEUU han creado también una agencia independiente de la IRS para investigar posibles violaciones éticas y morales por parte de los funcionarios de la IRS para garantizar que los oficiales de la IRS no puedan influenciar las investigaciones.

## Francia:

Los Agentes de Inteligencia fiscal deben poseer valores fundamentales.

En Francia, el Estatuto General de la Función Pública, que se adapta en una versión específica a las misiones de los Agentes de la Administración Tributaria, plantea el principio de las obligaciones asignadas a los Funcionarios.

Las mismas corresponden a los valores propios de todos los Funcionarios de la DGI y algunas de ellas quedan perfectamente adaptadas a los Agentes de Inteligencia fiscal:

- Valores deontológicos (éticos): secreto profesional, integridad, lealtad, neutralidad
- Valores de responsabilidad profesional: compromiso, responsabilidad, tecnicidad, adaptabilidad
- Valores ciudadanos: igualdad ante el Impuesto, promoción del civismo fiscal, garantía de los derechos
- Valores de servicio: disponibilidad, eficacia
- La acción de los Servicios de Inteligencia fiscal debe realizarse dentro del marco del interés general sin atentar contra las libertades individuales fundamentales.

Los Agentes deben ser protegidos por su Administración dentro del marco del código deontológico de la Administración Tributaria siempre y cuando se comporten en el respeto de este código.

### Fundamento legal:

L' Artículo 11 de la Ley N°83-634 de 13 de julio de 1983 referente a derechos y obligaciones de los Funcionarios, dispone :

« Los Funcionarios gozan, en el ejercicio de sus funciones, de una protección organizada por la Colectividad Pública de la cual dependen, conforme a las normas establecidas por el Código Penal y las Leyes Especiales »

### La magnitud y los límites de la obligación de protección:

La protección tiene como justificación:

- no dejar al Funcionario indefenso frente a las amenazas y ataques de los ciudadanos;
- garantizar la protección de la continuidad y la buena marcha del Servicio Público;
- garantizar el orden público.

El principio de protección precisa que debe existir un vínculo de causalidad entre las funciones y el perjuicio. Los ataques contra el Funcionario deben encontrar su origen en sus funciones e imputarse directamente al ejercicio de las mismas.

En el tema de su magnitud la obligación de protección presenta dos aspectos, preventivo y represivo, que tienen como objeto respectivo la protección propiamente dicha (protección administrativa) y la reparación de daños como consecuencias de ataques por parte de ciudadanos (protección penal). De este modo, y de no existir falta personal, el Funcionario recibirá sistemáticamente la asistencia de un abogado previamente autorizado cuyos honorarios estarán a cargo del Tesoro Público. Contará, además, con toda la asesoría y asistencia necesarias para su defensa.

Cuando se haya comprobado su buena fe y que esté libre de toda responsabilidad, el Agente podrá, si así lo desea, presentar una demanda.

Finalmente, cuando interviene para defender a sus Agentes, la Administración puede producir todos los datos útiles ante la Jurisdicción correspondiente; en este caso específico, se levanta el secreto profesional.

En Francia, una oficina especializada de la Administración Central se encarga de defender los derechos de los Agentes (casos de amenazas, violencias, oposición a sus funciones, insultos) y las condenas obtenidas son objeto de una amplia publicidad mediante publicaciones en la prensa nacional y local (ver un ejemplo de Boletín Oficial de la DGI en anexo).

Además, los controles fiscales más significativos (de los cuales, una mayoría corresponden a la labor de Inteligencia fiscal más arriba) son objeto, fuera de las sanciones fiscales aplicadas, de una demanda penal por fraude fiscal presentada ante el Procurador de la República. En 2003, la cantidad de acciones ante los tribunales de justicia fue de 900.

Representan uno de los aspectos del dispositivo de lucha contra el fraude que no pueden obviarse. La represión penal es parte del respeto del principio de igualdad de los ciudadanos ante las cargas públicas y el mantenimiento de la competencia leal entre las empresas. La acción penal fiscal persigue un objetivo doble:

- reprimir los casos de fraude caracterizado por el dictamen de sanciones de derecho común en contra del defraudador (multas, solidaridad en cuanto al impuesto defraudado de las personas condenadas, penas de cárcel, prisión por deuda, pero también prohibición temporal de ejercer una actividad profesional, privación de derechos cívicos y civiles);
- afirmar el carácter reprensible socialmente del fraude fiscal y, gracias a la publicación y colocación en afiches de los juicios, disuadir a los ciudadanos inescrupulosos de persistir en su conducta fraudulenta.

Este modo de proceder surte obviamente efecto a la vez sobre el civismo fiscal en general, y valoriza también la acción de los Servicios de Inteligencia y de Control Fiscal.

## **VII. Conclusión**

No se aplica a la presentación de mejores prácticas.

## **VIII. Glosario**

No se aplica a la presentación de mejores prácticas.

## **ANEXO 2. DOCUMENTOS INTERNOS RELACIONADOS CON LAS BUENAS PRÁCTICAS SOBRE INTELIGENCIA FISCAL**

**Este anexo esta formado por documentos relacionados a actividades de Inteligencia fiscal enviados por los siguientes países asociados al CIAT:**

**Brasil**

**Francia**

## ANEXO 2.1. DOCUMENTOS INTERNOS RELACIONADOS CON LAS BUENAS PRÁCTICAS SOBRE INTELIGENCIA FISCAL: BRASIL

### ANEXO 2.1.1. MODELO DEL “INFORME”

**RESERVADO**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
COORDENAÇÃO-GERAL DE PESQUISA E INVESTIGAÇÃO



INFORME SRF/Copei nº		
DATA:		
ASSUNTO:		
ORIGEM:		
DIFUSÃO:		
DIFUSÃO ANTERIOR:		
REFERÊNCIA:		
ANEXO(S): Conforme mencionado no documento		
AVALIAÇÃO :	CLASSIFICAÇÃO DA FONTE E DO CONTEÚDO A - fonte confiável e conteúdo provavelmente verdadeiro B - fonte razoavelmente confiável e conteúdo possivelmente verdadeiro C - fonte sem histórico e conteúdo necessariamente sujeito á verificação	FONTE 1 - pessoa 2 - documento 3 - mídia 4 - interna

O DESTINATÁRIO É RESPONSÁVEL PELA MANUTENÇÃO DO SIGILO DESTES DOCUMENTOS  
(Port. SRF 782/97, arts. 28 e 29 e Lei 8.112/90, art. 116, incisos III e VII)

**ANEXO 2.1.2. MODELO DE LA “INFORMAÇÃO DE PESQUISA E INVESTIGAÇÃO”**

**RESERVADO**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
COORDENAÇÃO-GERAL DE PESQUISA E INVESTIGAÇÃO



**INFORMAÇÃO  
DE  
PESQUISA E INVESTIGAÇÃO**

**IPEI Nº:**

---

O DESTINATÁRIO É RESPONSÁVEL PELA MANUTENÇÃO DO SIGILO DESTES DOCUMENTOS  
(Port. SRF 782/97, arts. 28 e 29 e Lei 8.112/90, art. 116, incisos III e VII)

**ANEXO 2.1.3. MODELO DEL “RELATÓRIO DE PESQUISA”**

**RESERVADO**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
COORDENAÇÃO-GERAL DE PESQUISA E INVESTIGAÇÃO



**RD DP19XX000**

**CONTRIBUINTE(S) / CNPJ ou CPF**

**DATA: Mês / Ano**

---

O DESTINATÁRIO É RESPONSÁVEL PELA MANUTENÇÃO DO SIGILO DESTES DOCUMENTOS  
(Port. SRF 782/97, arts. 28 e 29 e Lei 8.112/90, art. 116, incisos III e VII)



**ANEXO 2.1.3. MODELO DEL “RELATÓRIO DE PESQUISA” (continuación)**

**ORIGEM**

**RESUMO**

**PERFIL ECONÔMICO-FISCAL DOS CONTRIBUINTES**

**ANÁLISE, PESQUISA DE INFORMAÇÕES E LEVANTAMENTO DE INDÍCIOS**

**CONCLUSÕES PRELIMINARES E SUGESTÕES**

**PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO**

**ANEXO 2.1.4. MODELO DEL “RELATÓRIO DE PESQUISA E INVESTIGAÇÃO”**

**RESERVADO**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
COORDENAÇÃO-GERAL DE PESQUISA E INVESTIGAÇÃO



**RELATÓRIO DE  
PESQUISA E INVESTIGAÇÃO**

**CASO: XYXYXY**

**DATA: Mês / Ano**

---

O DESTINATÁRIO É RESPONSÁVEL PELA MANUTENÇÃO DO SIGILO DESTES DOCUMENTOS  
(Port. SRF 782/97, arts. 28 e 29 e Lei 8.112/90, art. 116, incisos III e VII)

**ANEXO 2.1.4. MODELO DEL “RELATÓRIO DE PESQUISA E INVESTIGAÇÃO”**  
**(continuación)**

**ÍNDICE**

**SINOPSE**

**INTRODUÇÃO**

**DESENVOLVIMENTO**

**CONCLUSÃO**

**SUGESTÕES**

## **ANEXO 2.2. DOCUMENTOS INTERNOS RELACIONADOS CON LAS BUENAS PRÁCTICAS SOBRE INTELIGENCIA FISCAL: FRANCIA**

### **ANEXO 2.2.1. BOLETÍN OFICIAL DE IMPUESTOS**

#### **DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS**

**P.B.O. I-2-05**

**Nº 28 de 11 de FEBRERO de 2005**

#### **PUBLICACIÓN DE SENTENCIAS**

(DEFENSA Y PROTECCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN Y LOS MIEMBROS DE SU PERSONAL  
ARTÍCULO 11 DE LA LEY DE 13 DE JULIO DE 1983 MODIFICADA)

#### **PRESENTACIÓN**

Esta disposición registra todos los fallos de justicia que llegaron a conocimiento de la Administración Central al año 2004 y resultaron de delitos cometidos en contra de Funcionarios de la Dirección General de Impuestos o la misma Dirección General de Impuestos. Es propicia la ocasión para subrayar la gran determinación con que la Dirección General de Impuestos defiende a sus Funcionarios.

PBO I-2-05

#### **CONFIRMACIÓN DE FALLOS DE PRIMERA INSTANCIA QUE FAVORACEN A FUNCIONARIOS**

1) Uno de los socios de una sociedad verificada que había proferido amenazas de muerte en contra de la Verificadora a cargo del caso interpuso un recurso de apelación en contra del fallo que emitió el 26 de noviembre de 2002 el Tribunal Correccional de Boulogne sur Mer. Por sentencia de 27 de enero de 2004, la Corte de Apelaciones de Douai confirmó la declaración de culpabilidad del contribuyente y aumentó la pena impuesta a este último con una condena a 6 meses de cárcel con la sentencia en suspenso. En su decisión referente a los intereses civiles, la Corte confirma el fallo emitido en todas sus partes y condena al interesado a pagar a la verificadora la suma de 500 euros en base al Artículo 475-1 del Código de Procedimientos Penales por el proceso de apelación. Ordena, además, el envío del proceso a los primeros Jueces para la liquidación de los perjuicios que sufrieron la Verificadora y el Agente Judicial del Tesoro.

2) Los contribuyentes que habían demandado por el delito de malversación de fondos a dos Funcionarios, ante el Tribunal Correccional de Basse-Terre, interpusieron un recurso de apelación en contra del fallo emitido el 20 de septiembre de 2001. La Corte de Apelaciones de Basse-Terre, por sentencia con fecha de 11 de febrero de 2003, consideró también que no se había comprobado el delito de malversación de fondos y confirmó el fallo apelado en la parte que reconoció reparaciones por daños y perjuicios a favor de ambos Funcionarios (7622 euros para cada uno), en base al Artículo 472 del CPP, y sancionó así el abuso de petición de daños y perjuicios. La Corte de Casación, en su fallo con fecha de 28 de enero

de 2004, confirmó la legalidad del fallo al condenar a los contribuyentes al pago de daños y perjuicios.

### **VIOLENCIA EN CONTRA DE PERSONA ENCARGADA DE UNA MISIÓN DE SERVICIO PÚBLICO**

El 3 de octubre de 2002, un deudor moroso, atendido, después de haberlo solicitado, por un Agente del Servicio Tributario para examinar las modalidades de pago de su deuda fiscal, agredió al Recaudador Divisionario. Mediante fallo de 11 de junio de 2003, el Tribunal Correccional de Fort de France, al constar la culpabilidad del contribuyente, condenó al mismo a 40 días multas, a razón de 50 euros por día, al pago de la suma de 1000 euros al Inspector Divisionario en concepto de daños y perjuicios y a la cancelación de la suma de 700 euros en base al artículo 475-1 del CPP. El 4 de marzo de 2004, la Corte de Apelaciones de Fort de France confirmó en todas sus partes el fallo apelado.

### **AMENAZAS EN CONTRA DE UNA PERSONA ENCARGADA DE UNA MISIÓN DE SERVICIO PÚBLICO**

El 21 de marzo de 2003, un contribuyente, citado para proceder a la regularización de sus obligaciones declarativas, profirió graves amenazas en contra de la Controladora en cargada de su expediente. Mediante fallo con fecha de 23 de mayo de 2003, el Tribunal Correccional de Bourg en Bresse dictaminó en contra del acusado una pena de encarcelamiento de 6 meses con sentencia en suspenso, le impuso un régimen probatorio por un periodo de 18 meses y lo condenó a pagarle a la Controladora la suma de 500 euros por perjuicio moral y el monto de 400 euros en base al Artículo 475-1 del CPP. Dicho Tribunal condenó además, el 15 de junio de 2004, al contribuyente previamente señalado al pago al Agente Judicial del Tesoro de la suma de 765,50 euros en concepto de deuda a favor del Estado y 400 euros sobre la base del Artículo 475-1 del CPP (Código de Procedimientos Penales).

### **ENCAUSAMIENTO ABUSIVO DE FUNCIONARIOS**

Tres notificaciones para comparecer con el fin de responder a acusaciones de intento de extorsión o malversación se entregaron a tres Funcionarios (Conservador de hipotecas del Registro Público, Inspector Principal e Inspectora) a petición de una pareja de contribuyentes que fueron objeto de un estudio contradictorio de su situación tributaria personal. Mediante fallo del 8 de marzo de 2001, el Tribunal Correccional de Saint-Brieuc pronunció el sobreseimiento de los tres Funcionarios y condenó a los autores de la demanda abusiva a pagar a cada uno de los Funcionarios la suma de 3811,23 euros en concepto de daños y perjuicios. Este fallo lo confirmó la Corte de Apelaciones de Rennes el 21 de marzo de 2003 y luego la Cámara Criminal de la Corte de Casación que, mediante fallo de 5 de mayo de 2004, consideró legal la indemnización por reparación de daños que se les otorgó a los tres Funcionarios abusivamente demandados.

### **ACCIÓN POR DENUNCIA CALUMNIOSA**

Mediante dos intervenciones en los años 2000 y 2002 ante el Secretario de Estado del Presupuesto, un contribuyente atribuyó el origen de un control fiscal en su contra al cargo (obtenido mediante elección) de miembro de Consejo Municipal asumido por un inspector tributario y los conflictos que tuvo este mismo contribuyente con la Alcaldía correspondiente. En 2002, el Funcionario Tributario, al igual que la Dirección de Servicios Tributarios, interpusieron una acción por denuncia calumniosa en contra del contribuyente. Mediante fallo de 23 de septiembre de 2004, el Tribunal de Gran Instancia de Albi declaró culpable al

contribuyente de actos de denuncia calumniosa y dictaminó en su contra una pena con multa de 1000 euros. Se le condenó también a dicho contribuyente a pagar al Inspector la suma de 1000 euros con concepto de daños y perjuicios y la suma de 400 euros en base al Artículo 475-1 del CPP (Código de Procedimientos Penales).

### **FALSIFICACIÓN DE DOCUMENTOS ADMINISTRATIVOS**

En junio de 2003, un contribuyente falsificó un aviso de desgravación y utilizó el documento alterado para oponerse a un embargo de bienes muebles. Mediante fallo de 11 de junio de 2004, el Tribunal de Gran Instancia de Pontoise declaró culpable al contribuyente de delito de falsificación y uso de falsas escrituras públicas y lo condenó a una pena de encarcelamiento de 2 meses con sentencia en suspenso. Por otra parte, se acogió la petición de daños y perjuicios del Agente Judicial del Tesoro; a este respecto, se condenó al contribuyente a pagarle la suma de 1 euro por daños y perjuicios y la suma de 400 euros sobre la base del Artículo 475-1 del CPP (Código de Procedimientos Penales).

### **DETERIORACIÓN DE BIENES PÚBLICOS**

1) En marzo de 2003, un contribuyente se rindió culpable del deterioro de la puerta de entrada de vidrio de un Centro de Servicios Tributarios. El 3 de noviembre de 2003, el Tribunal Correccional de Toulon pronunció en contra del contribuyente una pena suspensiva de 4 meses de encarcelamiento y lo condenó a pagar a favor del Estado la suma de 578,27 euros en concepto de daños y perjuicios junto a la suma de 450 euros en concepto de costas por el juicio interpuesto (Artículo 475-1 del CPP).

2) El 15 de octubre de 2002, un contribuyente deterioró deliberadamente una puerta de vidrio ubicada en la antesala de un Centro de Servicios Tributarios. El Tribunal Correccional de Nanterre condenó al acusado, en su fallo con fecha de 28 de mayo de 2004, a una multa de 350 euros y al pago de al Agente Judicial del Tesoro de la suma de 350 euros por daños y perjuicios.

### **ROBO DE MATERIALES DE LA ADMINISTRACIÓN**

1) El 1ro de abril de 2002, un robo de materiales cometido con fractura se perpetró en locales de la Administración. Mediante fallo con fecha de 10 de julio de 2003, el Tribunal Correccional de Paris condenó al autor del robo a una pena firme de encarcelamiento de 3 meses.

2) En la noche del 9 al 10 de diciembre de 2003, un individuo, menor de edad, robó material informático y cometió actos de vandalismo en los locales de una Dirección de Servicios Tributarios. Mediante fallo de 18 de octubre de 2004, le Tribunal de Menores de Marsella dictaminó en contra del autor de los hechos una pena de dos meses de encarcelamiento. Dicho Tribunal condenó además al interesado, solidariamente con sus padres civilmente responsables, al pago al Agente Judicial del Tesoro por daños y perjuicios del monto de 17 649,59 euros y la suma de 350 euros sobre la base del Artículo 475-1 del CPP (Código de Procedimientos Penales).

El Subdirector,

Olivier Sivieude

**ANEXO 2.2.2. TRANSMISION DE INFORMACION (B.T.I.)**

**TRANSMISION DE INFORMACION  
(B.T.I.)**

**DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS  
DIRECCION GENERAL DE ADUANAS Y DERECHOS INDIRECTOS**

<b>Remitente</b>	<b>Destinatario</b>
------------------	---------------------

Adjunto encontrarán las siguientes informaciones (Derecho de comunicación, previsto en los artículos L81, L83 y L83A del Libro de Procesamientos Fiscales, y artículo 65 del Código de Aduanas)

**PERSONA NATURAL O JURIDICA CONCERNIDA**

<b>Nombre, apellido o denominación</b>
<b>Fecha de nacimiento (personas naturales) o fecha de creación (sociedades)</b>
<b>Profesión o actividad</b>
<b>RUC</b>
<b>Número de identificación IVA intracomunitaria</b>

**DIRECCIONES**

<b>Dirección del domicilio</b>
<b>Dirección de la sede social</b>

**Residencia secundaria o sucursal, depósito**

**INFORMACIONES ENCONTRADAS  
(Descripción del caso)**

**Tipo de infracción constatada**

**Anomalías que dejaran pensar en una infracción tributaria o aduanera**

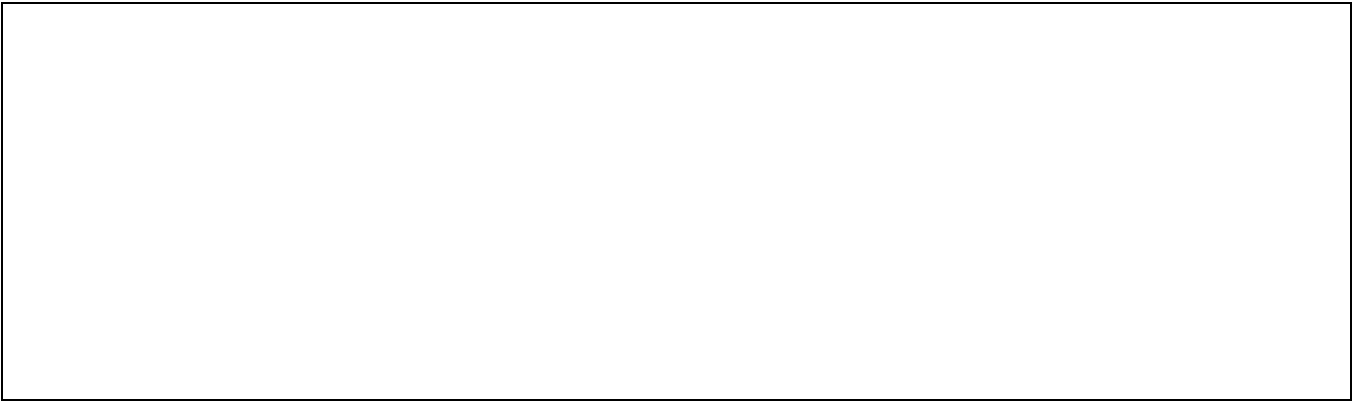
**Irregularidades encontradas en caso de una fiscalización de campo**

**PARA SERVIR SI ES NECESARIO**

<b>Fecha del acta</b>	
<b>Monto</b>	<b>de la multa (para operadores, que no sea personas naturales)</b>
<b>Estado del caso</b>	<b>del embargo de los impuestos eludidos</b>
	<b>transacción en curso justicia</b>

**DOCUMENTOS TRANSMITIDOS**





Fecha

Firma

Cargo

## ANEXO 2.2.3. APLICACIÓN DE LO QUE DISPONE EL ARTÍCULO 40 DEL CÓDIGO DE PROCEDIMIENTOS PENALES



DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

BRIGADA DE CONTROL  
E INVESTIGACIÓN DE IMPUESTOS

Téléphone :  
Télécopie :

**lugar, fecha**

El Director de Servicios Tributarios de Gard

Al

Señor Procurador de la República

ante el Tribunal de Gran Instancia de Nimes

OBJETO: aplicación de lo que dispone el Artículo 40 del Código de Procedimientos Penales

Tengo a bien hacer de su conocimiento los siguientes hechos que observaron varios Agentes Tributarios.

Se realizaron operaciones de control fiscal, mediante Brigadas de Verificación que dependen de distintas Direcciones, en empresas de trabajo temporal que ejercen actividades dentro del sector agrícola. Estas verificaciones permitieron detectar disimulaciones muy importantes del volumen de negocios. El procedimiento de fraude utilizado es común a todas estas sociedades y consiste en la no contabilización de operaciones que aparecen en cuentas abiertas a nombre de la persona jurídica.

Se contemplan propuestas de presentación de demandas por fraude fiscal para algunas de las situaciones descubiertas.

Por otra parte, el análisis de los movimientos de las cuentas bancarias de estas empresas reveló que:

- se efectuaron retiros muy importantes de dinero en efectivo;
- se cobraron numerosos cheques en efectivo en la ventanilla del Banco sin mencionar detalles dando fe de la identidad de los beneficiarios;
- cheques emitidos a nombre del Banco o de sociedades dueñas de cuentas permitieron retiros de dinero en efectivo sin informar acerca de las personas que efectuaron dichos retiros;
- las firmas de algunos cheques y los documentos de retiro no son idénticas y difieren de las que aparecen en los documentos que posee el Banco;

Los elementos que presentamos abajo en hojas recapitulativas por cada sociedad llevan a cuestionar el cumplimiento por parte de los establecimientos bancarios de las obligaciones que les incumben.

El destino real de los fondos que transitaron por estas cuentas no pudo determinarse.

El Director de Servicios Tributarios,

**ANEXO 2.2.4. FORMULARIO DE PROPOSICIÓN DE FISCALIZACIÓN DE EMPRESAS**

**BCR**

**N° Alpage**

**Identificación del contribuyente o la empresa**

Forma	Denominación / apellidos- nombres	
	N° y vía	
	Complemento dirección :	
	Código postal y Municipio	

**V. Datos referentes al contribuyente o la empresa**

Desconocido por el Servicio :	Rep	<b>Regímenes impositivos</b>	
SPI	SIREN	IVA	BIC/IS BA
FRP	Código NAF	BNC	RF Groupe 223 A
Naturaleza de la actividad ejercida			
CGA/ AGA n°	Año :	Tipo de actividad :	
Volumen de negocios / ingresos / rentas		Cantidad de asalarados :	
Total de activo bruto :			
Fecha de creación de la empresa o de nacimiento del contribuyente			
Criterio DNVSF :	Situación especial	Fecha de la situación	

**Directivo(s) / socio(s)**

Fecha de nacimiento :	Apellidos-nombres	
	N° y vía	
	Complemento dirección :	
SPI	Código postal y Municipio	
Fecha de nacimiento :	Apellidos-nombres	
	N° y vía	
	Complemento dirección :	
SPI	Código postal y Municipio	

<b>TSE</b>	
<b>ADONIS</b>	
<b>FICOBA</b>	

<b>ADELIE</b>	
---------------	--



### I – DATOS IMPOSITIVOS

Cierre de ejercicio	Resultados declarados			Tributos establecidos en el marco de un procedimiento de oficio	
	Vol. de Neg. o Ingresos	Resultados		Vol. de Neg.	Resultado fiscal
		Contable	Fiscal		
././.					
././.					
././.					

• Déficits anteriores imputados a los años por fiscalizar : .....

• Operaciones intra comunitarias : SÍ  NO

• Operaciones internacionales (fuera de CEE) : SÍ  NO

### II – VÍNCULOS INTERESANTES CON OTRAS EMPRESAS (directamente o a través de directivos)

Designación	Dirección completa	M (casa matriz) F (filial)

### III – DECLARACIONES NO PRESENTADAS

NATURALEZA	Emplazamientos enviados (en caso afirmativo, poner un gancho en la casilla)	IVA Indicar el periodo y poner un gancho en la casilla TO en caso de cobro		
		TO	TO	TO
IR				
IS				
BIC-BNC-BA				

### IV – DATOS REFERENTES A DIRECTIVO O ADMINISTRADOR

APELLIDOS y Nombres : ..... Función asumida : .....

Situación familiar : ..... Sujeto a ISF : SÍ NO

	Año :	Año :	Año :
- Salarios (para Directivos).....			
- Renta gravable.....			
- Otros datos ..... (desgravación, déficit relacionado con bienes raíces)			

### V – CFE ANTERIORES

Última fiscalización :  
Naturaleza

Rectificacioness : NO

Sí

Periodo: hasta Servicio  
fiscalizador:.....

Monto impuestos simples  
notificados:

**Penalidades:..... Mala fe**  
**.....**

**Maniobras**  
**fraudulentas**

**TO/EO**

**Demanda penal**

**VI – NOMBRE Y DIRECCIÓN DEL CONTADOR**

---

---

---



**I DATOS REFERENTES AL CONTRIBUYENTE :**

- . **Situación familiar :** - **Número de dependientes :**
- . **Apellidos, nombres del cónyuge o concubino(a) :**  
Su fecha de nacimiento :  
Su profesión y lugar de trabajo :
- . **Elementos de tren de vida :**
- . Residencia principal ... de ser propietario, indicar valor locativo de la propiedad :  
... de ser inquilino, indicar monto de alquiler anual :
  - . Cantidad de residencias secundarias :
  - . Cantidad de automóviles :
  - . Otros elementos (botes, empleados domésticos, caballos, cotos de caza, golf, etc.)
- . **Contribuyente sujeto a ISF (Impuesto sobre Fortuna):**

**II ELEMENTOS DE SELECCIÓN DEL EXPEDIENTE :**

- 1 - Déficits globales anteriores imputados a años por verificar.
  - 2 - Aportes importantes en la empresa o retenciones insuficientes.
  - 3 - Incoherencia entre tren de vida y mis rentas declaradas.
  - 4 - Incoherencia entre los ingresos declarados y la declaración ISF.
  - 5 – Aumento notable de base imponible de ISF durante los últimos años y que no justifica la evolución de los ingresos.
  - 6 – Adquisición por un precio anormal de un bien perteneciente a una sociedad.
  - 7 - Balance de tesorería que presente saldo positivo (ver anverso).
  - 8 – Contribuyente que cuente con varias fuentes de ingreso o actividades dispersadas.
  - 9 – Contribuyente que cuente con centros de intereses importantes fuera del Departamento.
  - 10 – Contribuyente que cuente con ingresos de fuente extranjera y cuya domiciliación en Francia está por establecerse.
  - 11 – Otros motivos (sospechas de ingresos ocultos, desgravación DOM-TOM, viviendas adquiridas para ser alquiladas...) para detallar más abajo. (DOM : Departamento de Ultra Mar – TOM : Territorio de Ultra Mar)
  - 12 – VL de la TH > 60.000 F.
- |  |
|--|
|  |
|  |
|  |
|  |
|  |
|  |
|  |
|  |
|  |
|  |
|  |
|  |
|  |
|  |
|  |
|  |

**III EXPLICACIONES Y MOTIVACIONES COMPLEMENTARIAS :**

<b>IV BALANCE DE TESORERÍA SUMARIO</b>				
<b>A – DISPONIBILIDADES LOGRADAS</b>	<b>20</b>	<b>20</b>	<b>20</b>	<b>TOTAL</b>
<b>1) Ingresos declarados (monto bruto)</b>				
- Sueldos de funcionarios, salarios, pensiones				
- Ingresos procedentes de bienes raíces				
- Remuneraciones de directivos				
- Ingresos procedentes de capitales mobiliarios				
-BIC – BA				
* beneficiario (impuesto concertado)				
* monto neto de retenciones (régimen. real)				
- BNC (EA o DC)				
- Otros ingresos				
<b>2) Ventas</b>				
- Inmuebles				
- Automóviles, botes				
- Otros bienes muebles				
- Valores mobiliarios				
- Diversos				
<b>3) Préstamos contraídos</b>				
<b>4) Otros recursos disponibles</b>				
<b>TOTAL - A -</b>				
<b>B - DISPONIBILIDADES UTILIZADAS</b>				
<b>1) Evaluación de tren de vida</b>				
<b>2) Impuestos pagados</b>				
<b>3) Compras y gastos de mantenimiento de</b>				
- Inmuebles				
- Automóviles, botes				
- Otros bienes muebles				
- Valores mobiliarios				
- Diversos				
4) BIC - BA (real) : monto de aportes				
<b>5) Préstamos concedidos</b>				
<b>6) Reembolsos de préstamos</b>				
<b>7) Diversos</b>				
<b>TOTAL - B -</b>				
<b>SALDO (A - B)</b>				
Declaraciones n° 2042 presentadas a tiempo	SÍ/NO	SÍ/NO	SÍ/NO	
Fechas de emplazamientos enviados				

Fechas de grabaciones de oficio realizadas				
--	--	--	--	--

iv. **HOJA DE ANÁLISIS DE RIESGOS PROGRAMACIÓN CFE**

**I- RIESGOS CONCERNIENTES A ASPECTOS ECONÓMICOS**

<b>CRITERIOS</b>	<b>SÍ</b>	<b>NO</b>
<b>c. Actividad de sector sensible o riesgos</b>		
Cambio o extensión de objeto social, ruptura de comportamiento		
Actividad real totalmente diferente de objeto social o de actividad previamente ejercida		
Pluriactividad		
Situación económica o financiera difícil, problemas sociales o conflictos laborales		
Sociedad en proceso de liquidación amistosa desde hace más de 2 años.		
Cesión de la empresa o cesión importantes de derechos de sociedad		
Coeficiente multiplicador ( ventas/ compras revendidas) anormal		
Rendimiento de Personal (salarios/producción) anormal		
Índice de movimientos de existencias ( $((SI+SF)/2)/compras\ revendidas$ )x360) anormal		
Bajo nivel de resultados con respecto al volumen de negocios o la actividad		
Ratios financieros anormales		
Inversiones importantes o movimientos de inmovilizaciones importantes		
Detección de operaciones con personas privilegiadas o especiales ( comunidad de intereses, vínculos familiares, grupo informal, socios mayoritarios, extranjeros ...) : socios, directivos, asaliarados, clientes o proveedores, prestamistas o prestatarios ...		
Aportes netos del administrador, retenciones netas insuficientes, cuenta corriente de socio deudor		
Enriquecimiento personal, incoherencia ingresos/patrimonio		
Variación importante de patrimonio de directivos o el administrador		
Desastre sufrido por la empresa		
<b>I bis- RIESGOS RELACIONADOS CON ACTIVIDAD INTERNACIONAL</b>		
Sociedad madre o filial en el extranjero, sociedad controlada por accionistas extranjeros		
Empresa extranjera identificada en FRANCIA		
Vínculos con sociedades ubicadas en países con régimen tributario privilegiado		
Reembolso de abono de dividendo extranjero		
Operador intracomunitario		

**II- RIESGOS CONCERNIENTES A ASPECTOS JURÍDICOS**

Sociedades vinculadas con o pertenecientes a un Grupo informal, presencia de permisos y patentes		
Ingreso o salida de Grupo		
Fusión y operaciones afines		
Creación de sociedad holding o transformación de sociedad en holding		
Régimen jurídico poco común o riesgo		
Sociedad de participación		
Cambio del/de los directivo(s), socio(s) o dirección de domicilio social (frecuente)		
Datos referentes a directivos y dudas acerca de su moralidad (RJ-LJ anteriores, mala		

fe)		
Fallecimiento de directivo		
Acontecimientos familiares (divorcio...) para BIC-BNC		
Variación importante de capital social, en aumento o baja		
Movimientos importantes de participaciones		

### III- RIESGOS CONCERNIENTES A ASPECTOS CONTABLES O TRIBUTARIOS

Cambio de Contador,		
Ausencia de Contador, Contador asalariado		
Dudas acerca de la moralidad y la competencia del Contador		
Ausencia de CGA o AGA		
Importancia de operaciones auto liquidadas: LASM, IVA INTRA...		
Importancia de productos de riesgos (alquileres, subsidios, intereses, regalías...)		
Importancia de cargas riesgosas ( subcontratación, alquileres, leasing, honorarios, comisiones, ...)		
Existencia de cargos importantes (con respecto a Volumen de Negocios) o que varían de modo anormal		
Importancia de provisiones normadas o provisiones especiales (implementación, grandes reparaciones,...)		
Empresa beneficiaria y provisiones importantes		
Empresa con dificultades financieras y retención del IVA (deuda IVA injustificada, crédito de IVA)		
Régimen tributario de riesgo : derogatorio, opcional, exoneración...( empresa nueva, crédito fiscal, crédito fiscal / Impuesto para Investigación superior a 200 KF ...)		
Fallas en obligaciones declarativas, morosidad en declaración de ingreso o tesorería		
Solicitud reiterada de reembolso de crédito de IVA (fuera de exportadores), o crédito de impuesto que cubra un periodo de más de 3 trimestres en caso de solicitudes de reembolso		
Sociedad pantalla (Volumen de Negocios de aumento rápido o implementación dentro de zona beneficiada con incentivos fiscales)		
Ninguna verificación o verificación antigua		
Verificación reciente (derechos o penalidades importantes o BF no retenida)		
Antecedentes especiales, infracciones diversas		
Existencia de contencioso en curso		
Dirección de domiciliación o ficticia		
Gerente, administrador o profesión liberal con domicilio fuera del Departamento		
Sociedad que invoca solicitud de beneplácito		

**Totalización de criterios :**

### CONCLUSIONES DEL SERVICIO

**CUADRO DE ANÁLISIS DE RIESGOS PARA RECAUDACIÓN  
(para transmitir al Contador)**

**Empresa fiscalizada :**

**N° alpage :**

**Servicio destinatario :**

**N° SIRET :**

CRITERIOS	COTATION			Observaciones
	1	3	5	
	Riesgo Bajo	Alto	Comprobado	Ayuda en línea
<i>Crterios que debe completar el Servicio que redacta la Ficha 3909</i>				
Empresa morosa				
Obligaciones declarativas				
<i>Crterio que debe completar la Dirección</i>				
Origen de programación				
<i>Crterios que debe completar el Servicio fiscalizador</i>				
Manejo de la Contabilidad				
Comportamiento del Contribuyente				
Penalidades				
Situación de Tesorería con respecto a la rectificación				
Activo aprensible (fuera de Tesorería)				
Sub Total				
Deuda en contra del Estado o una Colectividad Local				
Total				

**Observaciones del Verificador:**

Fecha de creación del Cuadro de Análisis de riesgos de cobro :  
Fecha de envío de la 3952 anticipada:  
Servicio de donde procede la transmisión:
